



UNIVERSIDADE DO VALE DO TAQUARI - UNIVATES

CURSO DE DIREITO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E GERENTES
DAS EMPRESAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA OPTANTES
PELO SIMPLES NACIONAL EM CASO DE BAIXA
COM DÉBITOS**

Adriel D'Avila

Lajeado, novembro 2017.

Adriel D'Avila

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E GERENTES
DAS EMPRESAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA OPTANTES
PELO SIMPLES NACIONAL EM CASO DE BAIXA
COM DÉBITOS**

Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Curso II – Monografia/Artigo, do Curso de Direito, do Centro Universitário UNIVATES, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharela em Direito.

Orientador: Prof. Me. Mateus Bassani de Matos

Lajeado, novembro de 2017.

Adriel D'Avila

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E GERENTES
DAS EMPRESAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA OPTANTES
PELO SIMPLES NACIONAL EM CASO DE BAIXA COM DÉBITOS**

A Banca examinadora abaixo _____ a Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II, da Universidade do Vale do Taquari – Univates, como parte da exigência para a obtenção do grau de bacharel em Direito:

Prof. Me. Mateus Bassani de Matos – Orientador
Universidade do Vale do Taquari – Univates

Prof. _____
Universidade do Vale do Taquari – Univates

Prof. _____
Universidade do Vale do Taquari – Univates

Lajeado, 7 de dezembro de 2017

AGRADECIMENTOS

À minha família, Silvio e Clair, pelo amor e esforços desmedidos que empenharam para me fornecer as melhores condições de vida e estudo.

À minha irmã, pelos auxílios prestados durante toda a minha graduação.

À minha namorada Betina, pelo amor, paciência, parceria e apoio incondicional durante nossa caminhada juntos.

À minha avó, Iraides, por toda sua calma, compaixão e carinho.

À Maria Cândida, pelo auxílio nas longas jornadas de estudo.

Ao meu orientador, pela amizade e atenção.

RESUMO

O estudo da responsabilidade tributária dos sócios e gerentes das sociedades por quotas de participação limitadas ocupa protagonismo em diversos debates doutrinários e de igual forma tem grande relevância na esfera jurisprudencial. A pesquisa tem como objetivo interpretar e compreender o posicionamento e pensamentos majoritários sobre a responsabilidade tributária dos sócios e gerentes das sociedades limitadas, mormente optantes pelo Simples Nacional, pelas obrigações no direito tributário ante a regra matriz de responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional e sua dinâmica com a personalidade jurídica do Direito Civil. Este estudo utiliza o método dedutivo, cuja operacionalização se deu através de pesquisa bibliográfica baseadas na doutrina, legislação e jurisprudência, adentrando-se no estudo da sociedade limitada, da personalidade jurídica e hipóteses de sua desconsideração. Em seguida, faz-se uma análise jurisprudencial e doutrinária sobre a regra matriz das obrigações e responsabilidade tributárias, bem como das alterações introduzidas pelas Leis Complementares nº 123/2006 e 147/2014 que importaram na responsabilidade tributária dos sócios e dos administradores pelos tributos inadimplidos no momento de baixa da empresa. Concluiu-se que a modificação vai de encontro ao posicionamento doutrinário e jurisprudencial sobre a responsabilidade dos sócios e gerentes da empresa limitada e de igual forma constitui ofensa ao princípio do tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, imputando aos optantes pelo Simples Nacional uma situação mais gravosa.

Palavras-chave: Sociedade limitada. Obrigações tributárias. Responsabilidade tributária. Simples Nacional. Baixa da empresa.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 A SOCIEDADE LIMITADA NO PLANO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	10
2.1 Origem histórica e a natureza da sociedade limitada.....	10
2.2 A constituição da sociedade limitada.....	13
2.3 Efeitos da personalidade jurídica.....	15
2.4 Deveres e responsabilidades nas sociedades limitadas.....	16
2.5 Hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica.....	19
2.6 A sociedade limitada e o Simples Nacional	22
3 OBRIGAÇÃO E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	24
3.1 O fato gerador e a hipótese de incidência.....	26
3.2 Sujeito Ativo e Passivo das obrigações tributárias	27
3.3 Responsabilidade solidária e subsidiária.....	31
3.4 Responsabilidade por substituição e por sucessão.....	34
4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS DAS PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL EM RAZÃO-CASO DE BAIXA COM DÉBITOS.....	40
4.1 Da responsabilidade advinda dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos	41
4.2 Do mero inadimplemento da obrigação tributária	43
4.3 Dissolução irregular da atividade empresarial.....	45
4.4 Análise da modificação inserida pela Lei Complementar nº 147/2014	48
5 CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

A sociedade limitada ocupa um espaço fundamental dentro do ordenamento jurídico pátrio, pois é a forma societária mais utilizada para abertura de novas empresas, principalmente pela limitação da responsabilidade de seus sócios. Com o advento da Lei Complementar 123/2006, as sociedades limitadas que aderissem à legislação passariam a ser beneficiadas por um regime tributário diferenciado, o qual tem o objetivo facilitar o recolhimento de tributos e trazer alíquotas diferenciadas conforme o faturamento da empresa.

No ano de 2014 foi editada a Lei Complementar nº 147/2014 que incluiu, dentre várias alterações, o art. 9º, § 5º, o qual instituiu a responsabilidade tributária dos sócios e dos administradores pelos tributos inadimplidos caso seja realizada a baixa da empresa. A modificação legislativa veio de encontro aos princípios basilares da Constituição da República que garantem tratamento diferenciado e protetivo à sociedade limitada aderente do Simples Nacional, da mesma maneira que ofendeu a autoridade da Súmula nº 430 e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal acerca da regra matriz de responsabilidade tributária.

A personalidade jurídica é importante para a estrutura econômica, haja vista que tem o condão de mitigar os riscos da atividade empresarial em relação ao patrimônio particular e somente pode ser superada através de sua desconsideração quando utilizada com a intenção de fraude ou abuso de direito. Nessa senda, a sociedade limitada, quando adquire personalidade jurídica, passa a efetivar o princípio da autonomia patrimonial através do qual se perfectibiliza a total separação dos bens patrimoniais dos sócios e da pessoa jurídica. Dessa forma, imperioso é o entendimento de que o ente personalizado passa a responder por seus atos, excluindo a figura do sócio das obrigações da empresa.

Ademais, há casos específicos dentro do direito tributário onde os sócios e os gerentes das empresas podem ser responsabilizados pelas obrigações tributárias quando agirem com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social. O Código Tributário Nacional prevê a responsabilidade pessoal de terceiros nos artigos 134 e 135 a fim de penalizar os responsáveis pela insolvência da pessoa jurídica sem que seja necessário ferir o estatuto da personalidade jurídica.

Todavia, o legislador implementou através da inclusão do o art. 9º, § 5º na LC 123/2006 – ao arrepio do regramento das obrigações tributárias, da responsabilidade tributária, da Súmula nº 430 do STJ e dos princípios constitucionais que garantem tratamento diferenciado ao micro e pequeno empresário –, a responsabilidade pessoal dos sócios e gerentes da sociedade limitada pelos tributos que a pessoa jurídica deixou de pagar independentemente da ocorrência de dolo, fraude ou sonegação, no caso de baixa concomitante ao inadimplemento de tributos. Em outras palavras, os sócios da sociedade limitada optante pelo Simples Nacional passam a ser responsáveis tributários solidários pelos tributos devidos pela empresa em caso de baixa com a existência de débitos.

Diante desse panorama, é de fundamental importância para o Direito Tributário e para o Direito Empresarial adentrar no estudo da responsabilidade tributária dos sócios e gerentes das sociedades limitadas aderentes do Simples Nacional, tanto de forma geral como no momento específico da baixa da empresa. Nesse sentido, é necessário compreender os desdobramentos da personalidade jurídica, o funcionamento das sociedades limitadas e a responsabilidade de seu sócios perante as obrigações da empresa, bem como discutir a origem das obrigações tributárias e especificar os sujeitos passivos e responsáveis tributários.

Para isso, os capítulos foram desenvolvidos utilizando o método dedutivo, cuja operacionalização se deu através de pesquisa bibliográfica, baseadas na doutrina, legislação e jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal. O estudo objetiva interpretar e compreender o posicionamento e pensamentos majoritários sobre a dinâmica entre a responsabilidade pelas obrigações no direito tributário e a personalidade jurídica do direito civil – ênfase nas searas societária e empresarial –, assim como os princípios constitucionais que tratam sobre as empresas optantes pelo Simples Nacional.

Nesse sentido, o trabalho pretende, como objetivo geral, analisar a responsabilidade tributária dos sócios e gerentes da sociedade por quotas de responsabilidade limitada optantes pelo Simples Nacional em caso de baixa da empresa. O estudo discute como problema: a responsabilidade tributária solidária dos sócios e gerentes introduzida pela Lei Complementar nº 147/2014, na baixa da sociedade por quotas de responsabilidade limitada, encontra adequação perante a regra matriz de responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional? Como hipótese para tal questionamento, afirma-se que a responsabilidade tributária solidária em discussão não encontra respaldo na legislação aplicável à espécie, seja do ponto de vista constitucional, seja do ponto de vista infraconstitucional, relativamente à regra matriz de responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional.

O presente trabalho se divide em três capítulos, quais sejam: a sociedade limitada no plano do direito tributário; obrigação e responsabilidade tributária; a responsabilidade de tributária dos sócios e administradores da sociedade limitada optante pelo Simples Nacional.

No primeiro capítulo, analisa-se a origem história da sociedade limitada no panorama global e de igual forma o momento de sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro. Apresenta-se a forma como se dá a sua constituição, quando se passa a reconhecer sua personalidade jurídica, bem como os seus efeitos e as hipóteses que ensejam sua desconsideração, além de dar conta dos deveres e obrigações dos sócios e gerentes e, por fim, tecer breves considerações da sociedade limitada e do Simples Nacional.

Posteriormente, destrincha-se a regra matriz da obrigação tributária, na qual identifica-se a sujeição passiva da sociedade por quotas de participação limitada frente ao Fisco. De igual forma, dá conta de apresentar a figura do responsável tributário e os diferentes tipos de responsabilidade que ensejam o redirecionamento da cobrança pelas obrigações do contribuinte principal, podendo ser por substituição ou por sucessão na forma solidária ou subsidiária.

No capítulo final, aprofunda-se a responsabilidade tributária de terceiros com ênfase na figura do sócio e dos gerentes das sociedades limitadas e que está positivada nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Ademais, aprecia-se o entendimento da jurisprudência e da doutrina acerca da dissolução irregular e da responsabilidade advinda do mero inadimplemento

tributários para, ao final, criticar a nova forma de responsabilidade solidária inserida na legislação do Simples Nacional pela Lei Complementar nº 147/2014.

2 A SOCIEDADE LIMITADA NO PLANO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A constituição de empresas cumpre papel fundamental na estrutura econômica e tributária do Brasil, sendo responsável pela origem de grande parte dos tributos devidos ao Fisco. Nesse sentido, cabe adentrar nos aspectos mais basilares das sociedades empresariais, principalmente, na figura da sociedade limitada e a forma como se organizam. Esta dinâmica se faz necessária para que se possa esclarecer o liame obrigacional entre as pessoas que figuram no quadro societário e a figura da empresa, bem como a responsabilidade de cada um perante o Fisco.

2.1 Origem histórica e a natureza da sociedade limitada

A figura da sociedade limitada nasceu da necessidade da burguesia europeia em ter um tipo societário em que não houvesse a responsabilidade ilimitada e solidária das sociedades em nome coletivo, bem como evitasse a complexa estruturação legal das sociedades por ações. A introdução da limitação da responsabilidade dos sócios tinha o condão de mitigar os riscos da atividade empresarial em relação ao patrimônio particular.

Fazzio Júnior (2003) leciona que muito embora a Alemanha seja considerada o berço legislativo da sociedade limitada, a Inglaterra no século XIX já havia tratado e reconhecido o princípio da responsabilidade limitada dos sócios. A afirmação se pauta no fato de que as *private companies* foram as primeiras figuras que combinaram a limitação da responsabilidade social com a da pessoa do sócio. A Lei inglesa, instituída em 7 de agosto de 1862 e, posteriormente, consolidada em 30 de junho de 1948, *The Companies Act, 1948*, tratava da limitação da responsabilidade, *limited by guarantee*. A legislação consistia na responsabilização dos sócios pelas dívidas sociais até o montante estipulado no contrato, nos estatutos sociais ou *Memorandum* e repercutiu na França, onde a expressão “*société à responsabilité limitée*” ingressou em Lei na data de 23 de maio de 1863 (GAINO, 2009, p. 11).

Em 1892, criou-se na Alemanha a figura da *Gesellschaft mit beshrankter Haftung* - *G.m.b.H* (sociedade de responsabilidade limitada), implantando um novo tipo societário. Nesse caso houve a preocupação com a insuficiência dos tipos de sociedades comerciais, situação que se agravou em 1884 com a promulgação da Lei sobre Sociedade Anônima (*Aktiennovelle*). A figura apresentada era mais simples, servindo para a estruturação interna e oferecendo o benefício de uma diversidade maior de limitação da responsabilidade dos sócios, bem como a previsão de quotas suplementares e responsabilidade solidária pela não-integralização do capital social (FAZZIO JUNIOR, 2009).

No Brasil, o tipo societário foi incluído por Herculano Marcos Inglês de Souza no projeto de reforma do Código do Comércio do Império do Brasil e, posteriormente, adentrou no ordenamento pátrio através do Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919. Em seu primeiro artigo havia a autorização da constituição de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, apresentando uma cláusula que possibilitava a limitação da responsabilidade dos sócios ao total de capital social (FAZZIO JUNIOR, 2009)

Com o advento do Código Civil de 2002, o antigo Decreto restou revogado e a sociedade limitada passou a ser regulamentada nos artigos 1.052 ao 1.087. Nos casos de omissões do capítulo, por força do art. 1.053, as normas da sociedade simples são disciplinadas nos artigos 997 a 1.038, sendo utilizados de forma supletiva. Ademais, a Lei das Sociedades Anônimas também pode ser aplicada quando se tratar de assuntos não regulados pelo capítulo específico desde que respeite a condição da contratualidade da matéria.

Para Coelho (2009, p. 387) existem dois tipos de sociedades limitadas no Direito brasileiro, segundo a regra aplicável às omissões do Código Civil. De um lado, há as limitadas sujeitas à regência das normas de sociedades simples, nomeadas pelo autor como “limitadas de vínculo instável”; do outro lado, as sociedades sujeitas às regras supletivas da Lei das Sociedades Anônimas (LSA), denominadas como “limitadas de vínculo estável”. O autor (2009, p. 28) didaticamente leciona a diferença entre esses tipos nos seguintes termos

A sociedade empresária é de vínculo instável quando a declaração unilateral de vontade de um sócio, basta, a qualquer tempo, para seu desligamento mediante reembolso de capital, exceto se a sociedade é por prazo determinado. Já é de vínculo estável aquela em que o desligamento mediante reembolso de capital, admite-se apenas em hipóteses excepcionais, especificamente indicadas na lei (nas quais o sócio pode

exercer seu direito de recesso ou de retirada), mesmo que a sociedade seja por prazo indeterminado.

Outrossim, a análise da estabilidade é feita segundo a forma como as sociedades podem ser regidas. Na primeira situação, a presença das normas de sociedades simples aponta para a preponderância do caráter personalíssimo dos sócios nos rumos da empresa, bem como para a interação contratual (livre vontade das partes). Nesta situação, a *affectio societatis* é fundamental para o desenvolvimento saudável da sociedade. Todavia, por se assentar sob a natureza do ser humano está sujeita às oscilações habituais de estado anímico do indivíduo que podem levar à dissolução parcial da sociedade através da retirada imotivada, retirada motivada ou expulsão de um dos sócios. Tomazzeti (2011, p. 206-207) compila o entendimento e o significado da *affectio societatis* explicando que

[...] significa confiança mútua e vontade de cooperação conjunta, a fim de obter determinados benefícios, em outras palavras, é propósito comum aos contratantes de se unirem para alcançar um resultado almejado, a intenção de contribuir para o proveito comum, uma vontade de colaboração ativa para a realização do objeto social. Sem tal vontade, não podemos falar em sociedade.

Por outro lado, as sociedades consideradas estáveis são aquelas que em seu contrato social se constituem com a cláusula expressa da regência supletiva da Lei de Sociedades Anônimas, apesar de ser constituída por instrumento particular e da necessidade da *affectio societatis*. A interação entre os sócios ocorre de forma institucional, haja vista que se dá segundo arcabouço normativo específico. Nas Sociedades estáveis as características pessoais do sócio não são relevantes para a empresa, restringindo sua participação a mero aporte de capital. Coelho (2009, p. 25) apresenta a diferença da dicotomia entre sociedade pessoal e de capital nos seguintes termos

As sociedades de pessoas são aquelas em que a realização do objeto social depende mais dos atributos individuais dos sócios que da contribuição material que eles dão. As de capital são as sociedades em que essa contribuição material é mais importante que as características subjetivas dos sócios. A natureza da sociedade importa diferenças no tocante à alienação da participação societária (quotas ou ações), à sua penhorabilidade por dívida particular do sócio e à questão da sucessão por morte.

Nesta senda, no que tange a natureza da sociedade limitada, deve-se observar essencialmente a matéria de contrato entre os sócios. Divide-se em

sociedade limitada de capital (atributos dos sócios não interferem) ou de pessoas (atributos dos sócios interferem na realização do objeto social), ou seja, a natureza é definida pela vontade dos contratantes através do ato constitutivo e não pela Lei. Desta forma, as sociedades limitadas tem caráter híbrido e apresentam a questão da natureza nos seguintes termos

[...] Cada sociedade, em particular, em razão das tratativas entabuladas pelos seus sócios, terá um ou outro perfil. A hibridez do tipo importa a existência de sociedades limitadas de pessoas e de capital, de acordo com o respectivo contrato social. A discussão sobre a natureza da sociedade limitada, assim, somente se completa pelo exame do disposto no documento que instrumentaliza a sua constituição. Em outros termos, para se definir se uma específica sociedade limitada é de capital ou de pessoas, deve-se consultar o seu contrato social.[...] (COELHO, 2009, p. 384).

Ademais, é apontado o critério fundamental para pesquisa da natureza da sociedade limitada nos seguintes termos

A pesquisa da natureza de uma limitada, em particular, tem por objeto o contrato social, na cláusula pertinente à matéria em que tem relevância a discussão: condições para alienação das quotas sociais (COELHO, 2009, p. 384).

Substancialmente, a natureza da sociedade é definida através do modo como os sócios se relacionam entre si e com a empresa através da pactuação entabulada no momento da criação da empresa. Isto é, há sociedade de pessoas quando as características da figura do sócio são consideradas fundamentais para o desenvolvimento da atividade empresarial. Já na sociedade de capital, a figura do sócio é irrelevante e não interfere no regular desenvolvimento do objeto social, sendo a contribuição social o ponto fundamental para sua relação.

2.2 A constituição da sociedade limitada

A criação das sociedades em geral se dá mediante o contrato escrito com cláusulas pré-estabelecidas pelos sócios ou através da adesão a algum estatuto social. As sociedades contratuais são aquelas que se originam da instrumentalização das vontades dos sócios, podendo conceber as sociedades em comum em conta de participação simples, em nome coletivo, em comandita simples

e as limitadas. Já as chamadas de sociedades institucionais, como as Anônimas, em comandita por ações e cooperativas são instituídas por estatuto social.

A criação da sociedade limitada que trata de pessoa jurídica de Direito Privado decorre de documento escrituralmente assinalado, iniciando-se através de acordo entre os sócios sobre os termos da sua existência, reduzindo-os ao ato constitutivo (contrato social ou estatuto social), entregue ao Registro no órgão competente por força do art. 45¹ e art. 985² do Código Civil (MAMEDE, 2011). O ato constitutivo tem o condão de definir a infraestrutura jurídica da sociedade, incluindo as regras de relação dos sócios, a sede da empresa, o capital social, os atos que podem ser praticados e os que lhe são vedados, a administração, o nome, a responsabilidade, etc. Segundo Pereira (2000, p. 213 *apud* TOMAZETTE, 2011, p. 208), é o “[...] instrumento contingente da declaração da vontade criadora e a bem dizer é a causa geradora primária do ente jurídico”.

Os contratos, sobretudo, devem obedecer ao regramento geral para que sejam concebidos de forma válida, requerendo que sejam feitos por agente capaz, com objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e forma prescrita ou não defesa em Lei, conforme determina o artigo 104³ do Código Civil (NEGRÃO, 2014). Portanto, assim que o ato constitutivo seja devidamente averbado no Registro Público do território em que a sociedade foi fundada, independentemente da utilização de instrumento público ou particular, o arquivamento será de conhecimento público o que significa que produzirá efeito perante terceiros. Neste momento, após 30 dias da publicação⁴ da inscrição do contrato no órgão oficial da sede, a sociedade adquire personalidade jurídica e passa a ser um ente autônomo, respondendo em nome próprio e por seu patrimônio integralizado.

¹ Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

² Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da Lei, dos seus atos constitutivos (artigos 45 e 1.150).

³ Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei.

⁴ Art. 998. Nos trinta dias subsequentes à sua constituição, a sociedade deverá requerer a inscrição do contrato social no Registro Civil das Pessoas Jurídicas do local de sua sede.

2.3 Efeitos da personalidade jurídica

Acerca da personalização, o doutrinador Coelho (2009, p. 10) explica que o elemento que caracteriza o regime de pessoas no campo do Direito Privado é a “autorização genérica para prática de atos jurídicos”. Desta forma, o ordenamento jurídico ao conferir a personalização de algo ou alguém lhe confere a aptidão para praticar todos os atos, ressalvando aqueles expressamente vedados.

A atribuição de capacidade ao ente personalizado para exercer direitos reflete também na possibilidade de sua responsabilização por obrigações. Tendo em vista tais incumbências, há a separação da pessoa jurídica constituída das pessoas que a originaram, por conseguinte, reflete na impossibilidade dos sócios serem considerados titulares dos direitos ou devedores das prestações relacionadas ao exercício da atividade empresarial, consagrando o princípio da autonomia patrimonial (COELHO, 2009).

Tomazette (2011) leciona que a personalidade jurídica ao se tornar um centro autônomo dos interesses relativos às pessoas que a originaram cumpre função fundamental e se transforma no cerne de imputação de direitos e deveres, destacando-se o patrimônio, objetivando a limitação da responsabilização por obrigações pecuniárias. Em outras palavras, “[...] a pessoa jurídica representa instrumento legítimo de destaque patrimonial para exploração de certos fins econômicos, de modo que o patrimônio titulado pela pessoa jurídica, responda pelas obrigações desta, acionando os sócios somente à responsabilidade em hipóteses restritas” (TOMAZETTE, 2011, p. 219). Outrossim, o consubstanciando da autonomia patrimonial se traduz em clara separação patrimonial da pessoa jurídica e de seus sócios. Gonçalves Neto (2008, p. 131) explica que a

Autonomia patrimonial da sociedade significa patrimônio distinto e inconfundível com o de seus sócios, ou seja, os sócios não são condôminos ou co-proprietários dos bens que formam o patrimônio social. Os bens que os sócios trazem para formação do patrimônio social deixam de lhes pertencer, transferindo-se à sociedade a título de propriedade, salvo ajuste diverso. Assim, o patrimônio social não responde pelas dívidas dos sócios, só pelas dívidas da sociedade. O princípio de que o patrimônio do devedor é a garantia comum de seus credores não ultrapassa esse limite: não garante a satisfação de credores de nenhum dos sócios.

Por derradeiro, Fázio Júnior (2003, p. 48) sintetiza os efeitos da personificação da sociedade limitada em três aspectos. O primeiro nomeado de

“jurídico-negocial”, onde a empresa celebra negócios jurídicos através de seus representantes que atuam como órgãos; o segundo, “jurídico-processual”, capacidade para titularizar, ativa e passivamente, ações em juízo, bem como se defender em demandas contrárias a si no âmbito judicial e, por último, o “jurídico-patrimonial”, no qual a sociedade passa a responder pelas obrigações que assumir até o limite do patrimônio que possui, sendo inconfundível com o dos sócios. Desses aspectos, aquele que tange ao patrimônio destacado e dissociado dos sócios é o mais importante, haja vista todo o caráter histórico apresentado acerca da necessidade de proteção patrimonial particular dos fundadores das sociedades empresárias.

2.4 Deveres e responsabilidades nas sociedades limitadas

Primordialmente, em decorrência da perfectibilização da condição de sócio, os principais deveres se relacionam com a criação da sociedade limitada. Desta forma, imperioso é o dever de lealdade⁵ através da qual se concretiza a comunhão de interesses e mútua colaboração para realização do objeto social. Ademais, em decorrência do primeiro dever, bem como legalmente previsto no art. 1.004⁶ do Código Civil, surge a obrigação social de contribuir pessoalmente para o capital social no montante estabelecido no ato constitutivo, fundamental para o pleno desenvolvimento das atividades empresariais, sob pena de exclusão do remisso (FÁZZIO JÚNIOR, 2003).

Outrossim, adentrando no regramento específico das sociedades limitadas do diploma civil, o traço mais característico é a limitação da responsabilidade do sócio ao valor de suas quotas. Contudo, segundo o artigo nº 1.052⁷ do Código Civil se

⁵ Coelho (2009, p. 424) explica que “[...] é dever do sócio colaborar com o desenvolvimento da sociedade, abstendo-se de praticar atos que possam prejudicar a empresa. Ele deve portar-se, em outras palavras, com lealdade em relação à limitada. Não pode, por exemplo, tumultuar o ambiente de trabalho, desautorizar atos de gerência ou, de modo geral, concorrer com a sociedade”.

⁶ Art. 1.004. Os sócios são obrigados, na forma e prazo previstos, às contribuições estabelecidas no contrato social, e aquele que deixar de fazê-lo, nos trinta dias seguintes ao da notificação pela sociedade, responderá perante esta pelo dano emergente da mora. Parágrafo único. Verificada a mora, poderá a maioria dos demais sócios preferir, à indenização, a exclusão do sócio remisso, ou reduzir-lhe a quota ao montante já realizado, aplicando-se, em ambos os casos, o disposto no § 1º do art. 1.031.

⁷ Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

implementa a solidariedade pela integralização do capital. Nesta perspectiva, visando resguardar as garantias dos credores mesmo que tenha cumprido sua parte, o sócio responderá conjuntamente com os demais pela integralização de todo o capital social (TOMAZETTE, 2011).

Em consequência da obrigação supracitada não se pode igualmente haver a descapitalização da sociedade, logo, o artigo nº 1.059⁸ do Código Civil prevê a obrigação da reposição das quantias retiradas quando se distribuírem com prejuízo do capital. Portanto, qualquer retirada de fundos ou distribuição de valores disfarçada na repartição de lucros, por força do artigo nº 1.009⁹, obriga os sócios solidariamente à devolução dos valores até a total recomposição dos fundos sociais (NEGRÃO, 2014). Tratando-se de hipótese de retirada do sócio à solidariedade, por exegese do artigo nº 1.032¹⁰ do Código Civil, mantém-se em até dois anos a contar da data do arquivamento da alteração social no respectivo órgão de registro, sem que, à data de sua saída, tenha sido cumprida a integralização do capital social. De igual forma ocorre quando a retirada se deu em razão de morte, situação essa em que o prazo será contado a partir da data do óbito (NEGRÃO, 2014).

Em caso de falência, os cotistas responderão solidariamente pela integralização de todo o capital subscrito, sendo que a situação independe da suficiência do patrimônio social para adimplir com as dívidas junto aos credores. Ocorrendo a falência após a retirada do sócio, fica o retirante obrigado pela devolução dos fundos até dois anos antes da data da falência e pelas obrigações contraídas até a data da alteração social, exceto se houver consentimento dos credores (NEGRÃO, 2014). Importante consignar que Coelho (2009) entende que ao integralizar o capital, em caso de falência, há a responsabilidade subsidiária, haja

⁸ Art. 1.059. Os sócios serão obrigados à reposição dos lucros e das quantias retiradas, a qualquer título, ainda que autorizados pelo contrato, quando tais lucros ou quantia se distribuírem com prejuízo do capital.

⁹ Art. 1.009. A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecê-lhes a ilegitimidade.

¹⁰ Art. 1.032. A retirada, exclusão ou morte do sócio, não o exime, ou a seus herdeiros, da responsabilidade pelas obrigações sociais anteriores, até dois anos após averbada a resolução da sociedade; nem nos dois primeiros casos, pelas posteriores e em igual prazo, enquanto não se requerer a averbação.

vista que o artigo nº 1.024¹¹ do Código Civil prevê a necessidade do anterior exaurimento do patrimônio social. Neste sentido, explica o autor que o benefício de ordem é sempre oponível aos credores negociais da sociedade.

Em suma, deve-se compreender que a responsabilização do sócio em grande parte se deve pela não integralização do capital social da sociedade limitada, sendo este seu principal dever. Assim que perfectibilizado esse ponto haverá então a clara distinção entre o patrimônio particular sócio e da sociedade, ou seja, não haverá mais nenhuma responsabilização dos sócios por obrigações sociais de natureza negocial (COELHO, 2009).

No que diz respeito ao sócio que figura como administrador seus deveres, além daqueles imperativos aos demais, são de diligência e lealdade, estando referidos especificamente nos artigos nº 153¹² e 155¹³, da Lei de Sociedades Anônimas, podem ser tidos como preceitos gerais aplicáveis a qualquer administrador de empresas. Quando desatendidos tais deveres gerais, a responsabilidade do gestor encontra guarida legal nos artigos nº 1.011, 1.016 e 1.017, do Código Civil.

O gestor da sociedade limitada que não cumprir com seus deveres de atuar com diligência e lealdade e suas condutas implicarem danos à empresa ou se porventura vier a agir em desacordo com a maioria fica obrigado a ressarcir os

¹¹ Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.

¹² Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios - Lei 6.404/1976.

¹³ Art. 155. O administrador deve servir com lealdade à companhia e manter reserva sobre os seus negócios, sendo-lhe vedado: I - usar, em benefício próprio ou de outrem, com ou sem prejuízo para a companhia, as oportunidades comerciais de que tenha conhecimento em razão do exercício de seu cargo; II - omitir-se no exercício ou proteção de direitos da companhia ou visando à obtenção de vantagens, para si ou para outrem, deixar de aproveitar oportunidades de negócio de interesse da companhia; III - adquirir, para revender com lucro, bem ou direito que sabe necessário à companhia, ou que esta tencione adquirir. § 1º Cumpre, ademais, ao administrador de companhia aberta, guardar sigilo sobre qualquer informação que ainda não tenha sido divulgada para conhecimento do mercado, obtida em razão do cargo e capaz de influir de modo ponderável na cotação de valores mobiliários, sendo-lhe vedado valer-se da informação para obter, para si ou para outrem, vantagem mediante compra ou venda de valores mobiliários. § 2º O administrador deve zelar para que a violação do disposto no § 1º não possa ocorrer através de subordinados ou terceiros de sua confiança. § 3º A pessoa prejudicada em compra e venda de valores mobiliários, contratada com infração do disposto nos §§ 1º e 2º, tem direito de haver do infrator indenização por perdas e danos, a menos que ao contratar já conhecesse a informação. § 4º É vedada a utilização de informação relevante ainda não divulgada, por qualquer pessoa que a ela tenha tido acesso, com a finalidade de auferir vantagem, para si ou para outrem, no mercado de valores mobiliários - Lei nº 6.404/1976.

valores que a empresa deixou de auferir por força do artigo nº 1.013¹⁴, do Código Civil. Caso venha a agir com culpa e não respeite tais princípios basilares ou seus atos sobrepuserem os interesses pessoais acima dos da sociedade, os administradores serão responsabilizados pessoalmente (TOMAZETTE, 2011).

Além das responsabilizações previstas no diploma civilista, o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) prevê a responsabilidade pessoal do administrador por obrigações tributárias quando originadas de “atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto”, conforme art. 135. Coelho (2009) traz uma breve explicação acerca da responsabilidade tributária do administrador, a qual será aprofundada em momento oportuno, apresentando em forma prática como ocorre dentro da sociedade limitada.

O administrador é responsável tributário pelas obrigações da sociedade limitada quando esta possuía o dinheiro para o recolhimento do tributo, mas aquele o destinou a outra finalidade, como antecipação de lucro, pagamento de pro labore aos sócios, aplicações financeiras. Não haverá, porém, responsabilidade se o inadimplemento da obrigação tributária decorreu da inexistência de numerário no caixa da sociedade, por motivo não imputável à gerência (COELHO, 2009, p. 457).

Por fim, pode-se observar que as responsabilizações dos sócios e dos administradores de uma sociedade limitada normalmente se relacionam com a violação de suas obrigações para com a empresa e para com os demais sócios. Todavia, em que pese à limitação da responsabilidade patrimonial se efetivar em grande parte pela conduta dos agentes, em alguns casos o legislador pode criar mecanismos de responsabilização ocultos e contrários ao próprio ordenamento pátrio, os quais podem desfigurar a sociedade limitada e serão discutidos à frente.

2.5 Hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica

A personalidade jurídica concedida às sociedades limitadas cumpre papel fundamental no desenvolvimento econômico, haja vista que nela se consolida o princípio da autonomia patrimonial, o qual tem o condão de distinguir o patrimônio

¹⁴ Art. 1.013. A administração da sociedade, nada dispondo no contrato social, compete separadamente a cada um dos sócios. § 1º Se a administração competir separadamente a vários administradores, cada um pode impugnar operação pretendida por outro, cabendo à decisão aos sócios, por maioria de votos. § 2º Responde por perdas e danos perante a sociedade o administrador que realizar operações, sabendo ou devendo saber que estava agindo em desacordo com a maioria.

dos sócios e da empresa por eles fundada. Não obstante, a sociedade empresária como um sujeito de direito autônomo pode ser manejada como instrumento de realização de fraudes ou abuso de poder, situações essas que podem gerar a desconsideração da personalidade jurídica, visando a responsabilização daqueles que fizeram mau uso do instituto (COELHO, 2009).

Destarte, a utilização dolosa, imprudente ou negligente, bem como o exercício de atividades que excedem manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, constitui ato ilícito. Havendo qualquer dessas hipóteses, configura-se o uso ilícito da personalidade jurídica e, podendo gerar danos a terceiros, o dogma da separação patrimonial deve ser superado, calhando responsabilizar civilmente aqueles que deram causa eficaz a tais prejuízos (MAMEDE, 2011). A personalidade jurídica deve ser usada para propósitos legítimos e não pode ser desvirtuada. Na sua ocorrência nada mais eficaz do que retirar os privilégios que a Lei concedeu. Neste sentido, Tomazette (2011, p. 233) refere que

A desconsideração é, pois, a forma de adequar a pessoa jurídica aos fins para os quais ela foi criada, vale dizer, é a forma de limitar e coibir o uso indevido deste privilégio que é a pessoa jurídica, vale dizer, é uma forma de reconhecer a relatividade da personalidade jurídica das sociedades. Este privilégio só se justifica quando a pessoa jurídica é usada adequadamente, o desvio de função faz com que deixe de existir razão para separação patrimonial. O conceito será sustentado apenas enquanto seja invocado e empregado para propósitos legítimos. A perversão do conceito para usos impróprios e fins desonestos (e.g., para perpetrar fraudes, burlar a lei, para escapar de obrigações), por outro lado, não será tolerado. Entre esses são várias as situações onde as cortes podem desconsiderar a pessoa jurídica para atingir um justo resultado.

De igual forma Coelho (2009) afirma que a teoria da desconsideração jurídica não foi apresentada como uma antagonista à personalização das sociedades empresárias e à sua autonomia patrimonial. Cumpre, portanto, a função de proteção e preservação do instituto, haja vista que é ferramenta para coibir práticas abusivas e fraudulentas. Nesta toada, a desconsideração da personalidade jurídica como situação excepcional no ordenamento jurídico adota a chamada Teoria Maior, pois através dela há a prevalência do princípio da autonomia patrimonial. Em vista disso, não basta o mero descumprimento de uma obrigação por parte da sociedade, há a necessidade de comprovação de que houve abuso da personalidade jurídica e que a

conduta decorra ato fraudulento, concretizando assim um desvio de finalidade ou a confusão patrimonial (TOMAZETTE, 2011).

Em consonância ao exposto por Tomazette (2011), Fázio Júnior (2003, p. 53) afirma que a desconsideração como mecanismo incomum deve ser aplicada com a necessária cautela, evitando o desmantelamento do instituto da pessoa jurídica e ferir os direitos da figura do sócio. Logo, não se pode presumir a existência de fraude, mas comprová-la devidamente sob pena de banalizar o instituto. Cumpre salientar que Coelho (2009) dedica espaço em sua obra para tratar da aplicação incorreta da Teoria em apreço, afirmando que a aplicação desarrazoada significa a eliminação do princípio da autonomia patrimonial. Nesse sentido, escreve:

Nela, adota-se o pressuposto de que o simples desatendimento de crédito titularizado perante uma sociedade, em razão da insolvabilidade ou falência desta, seria suficiente para a imputação da responsabilidade aos sócios ou acionistas. De acordo com esta distorção, se a sociedade não possui patrimônio, mas o sócio é solvente, isso basta para responsabilizá-lo por obrigações daquela. A aplicação apressada da teoria não se preocupa em distinguir a utilização fraudulenta da regular do instituto, nem indaga se houve ou não abuso de forma. Por outro lado, parece ser de todo irrelevante, nesse caso, a natureza negocial do direito creditício oponível à sociedade. A aplicação incorreta da teoria da desconsideração equivale, em outros termos, a simples eliminação do princípio da separação entre pessoa jurídica e seus integrantes [...] (COELHO, 2009, p. 48).

Nesta senda, a fim de resguardar a personalidade jurídica, a legislação pátria compilou situações supramencionadas, no artigo nº 50, do Código Civil (BRASIL, 2002) nos seguintes termos

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Não obstante, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica se encontra presente no Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (Lei nº 12.529/2011, artigo 34), Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990), Lei do Meio Ambiente (Lei nº 9.605/1998, artigo 4º), e Direito Processual Civil (artigos 133 e seguintes). Ademais, as condutas serão revisitadas em capítulo oportuno, no qual se adentrará na responsabilidade tributária dos sócios e dos administradores das empresas de sociedade limitada.

2.6 A sociedade limitada e o Simples Nacional

O Simples Nacional é um Programa de regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, criado pelo governo através da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006. Seu objetivo é simplificar a vida do contribuinte ao reduzir significativamente a quantidade de tributos, bem como tornar mais fácil o recolhimento dos mesmos. Esta benesse vai ao encontro dos princípios constitucionais basilares do ordenamento jurídico brasileiro, tais como: função social da empresa, livre iniciativa privada e tratamento favorecido para as empresas de micro e pequeno porte.

O Programa é destinado essencialmente ao microempreendedor individual que auferir renda bruta anual até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e ao empreendedor de pequeno porte em que sua empresa aufera receita bruta superior ao valor de R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), limitada ao teto de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) ao ano-calendário. Além deste enquadramento, há a necessidade de cumprir com outros pequenos requisitos da lei, bem como formalizar a opção pelo Simples Nacional¹⁵.

Observa-se que o Programa cumpre com o papel de incentivar o desenvolvimento econômico e social através da iniciativa privada, pois em vista dos valores selecionados para adesão do Simples Nacional é clara que sua destinação é dada aos empreendedores que não tem grande capacidade monetária de investimento. Neste sentido, o Estado, ao fornecer instrumentos burocráticos que facilitem o empreendedorismo, visa a concretização da relevante função social que a empresa tem enquanto detentora do poder econômico (NUNES; GATTO, 2015).

A importância dada aos pequenos empresários é tamanha que sua posição goza de proteção constitucional específica, estando positivada nos art. nº 146, inciso III, alínea d, e no art. nº 170, inciso IX, art. nº 179, todos da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Tal situação combinada com outros fatores legais aponta que “[...] a

¹⁵ Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar se consideram microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). II - no caso de empresa de pequeno porte aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais)

empresa não é mais apenas geradora de lucros para seus acionistas, mas também uma importantíssima e indispensável parceira do Estado na implementação de suas políticas econômicas e sociais” (LEMOS JUNIOR, 2009, p. 216). Ao se falar de função social, inicialmente prevista no art. nº 5º, XXIII, da Constituição Federal, é possível relacionar este princípio com as diversas áreas do Direito, inclusive no empreendedorismo fomentado pelo Simples Nacional. Ao objetivar a busca pela efetivação da dignidade da pessoa humana se encontram indícios de alguns dos fatores que facilitam o alcance desse grande objetivo no artigo nº 170 da Constituição Federal e em seus incisos (YAMAO, 2017).

Destarte, auxílios ao empreendedorismo importam na criação de empregos formais e diretos, garantindo não somente a sobrevivência, mas também concedendo requisitos para a efetivação da dignidade da pessoa humana. Isso decorre da premissa de que para se ter uma vida plena e digna o ser humano precisa se sentir útil e o trabalho, além de prover o alimento ao corpo, fornece alimento também para a alma.

Em vista ao exposto, levando-se em consideração a função social da empresa, a livre iniciativa privada e todo o aparato legal, tanto constitucional como infraconstitucional, concedidos aos empresários de pequeno porte a fim de tutelar os seus interesses, qualquer alteração legislativa que aumente a responsabilidade patrimonial dos sócios importa em violações graves. Desta forma, as alterações implementadas pela Lei Complementar nº 147/2014 à Lei Complementar nº 123/2006 serão discutidas no capítulo destinado à responsabilidade tributária do sócio.

3 OBRIGAÇÃO E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O sistema tributário objetiva organizar e estabelecer uma relação jurídica entre as pessoas Jurídicas de Direito Público e as pessoas privadas naturais e jurídicas no que toca às operações pecuniárias compulsórias necessárias para satisfação dos interesses da coletividade. Sua estrutura é fundada na positivação de normas que visam à arrecadação de valores patrimoniais dos particulares para os cofres públicos em função da realização de determinados fatos que geram obrigações entre os polos ativo (Estado) e passivo (contribuinte) desta relação (MELO, 2012). Ao tratar sobre as obrigações tributárias há de se observar como uma acepção de relação jurídica, tal como é dentro do campo do Direito obrigacional, designa um vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, podendo esta assumir a forma de dar, fazer ou não fazer. Todavia, importa atentar que ela se particulariza em seu objeto, uma vez que será sempre uma prestação de natureza tributária (AMARO, 2014, p. 271).

Ademais, cumpre salientar que diferentemente do Direito obrigacional, a sujeição a essa relação independe de vontade das partes, pois sua origem é *ex legis* por excelência, onde o legislador cria o tributo e descreve o evento necessário para que haja o nascimento da relação. “[...] Basta que essa hipótese aconteça, tomando-se concreta, para que surja a obrigação tributária, sendo absolutamente irrelevante a vontade das pessoas envolvidas” (MACHADO, 2010, p. 132). O artigo nº 113 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) disciplina a matéria nos seguintes termos

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória:

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966).

Da letra da lei, de forma didática, Paulsen (2008) explica que as obrigações tributárias são divididas entre principais e acessórias. A competência tributária exercida pelos entes políticos, advindos da Lei, atribui a determinados fatos, atos ou negócios o efeito de gerar a obrigação principal de pagar determinado tributo, bem como estabelece deveres acessórios, tais como a emissão de notas fiscais e a prestação de declarações do montante devido. Axiomático que as obrigações principais surgem da instauração de um fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e se extingue juntamente com o crédito dela decorrente. Ou seja, sempre que ocorrer no plano fático o evento previsto em lei ocorrerá também a obrigação de pagar tributos (COELHO, 2002). Cabe apontar que a doutrina tem divergido acerca da classificação da penalidade pecuniária como uma obrigação principal, haja vista que é estranha ao conceito de tributo apresentado artigo 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), logo, trata-se de mera sanção administrativa (AMARO, 2014). Coelho (2002) apresenta em seu Curso de Direito Tributário Brasileiro forte crítica ao artigo nº 113 ao dizer que

No §1º do artigo o legislador do CTN quis dar às multas fiscais, ou seja, ao crédito delas decorrente, o mesmo regime processual do tributo (inscrição em dívida ativa, execução forçada, garantias e privilégios típicos de crédito tributário). Para tanto, cunhou o §1º do art. 113, mas o fez com desastrosa infelicidade, passando a ideia de que tributo e multa se confundem, o que não é permitido pelo art. 3º do CTN, nuclear fundante do conceito de tributo, eis que o último, conquanto implique, juntamente com a multa, uma prestação pecuniária compulsória, prevista em lei, em prol do Estado, dela se diferencia, precisamente, porque não é sanção de ato ilícito. Rigorosamente, a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo. O não pagamento de tributo é o que origina uma multa à guisa de sanção. Todavia, não quitada a multa, pode ser exigida, como se fora crédito tributário, juntamente com o tributo. A redação do §1º está a exigir reforma urgente (2002, p. 581).

No que tange às obrigações acessórias, estas são aquelas que em seu conteúdo não se encontram em caráter pecuniário, tendo sua natureza na obrigação de fazer, não fazer ou mesmo de tolerar. Em suma, consiste em deveres que objetivam dar meios hábeis à fiscalização tributária para que se investigue e controle o recolhimento do tributo.

3.1 O fato gerador e a hipótese de incidência

A compreensão da hipótese de incidência e o fato gerador é fundamental para o esclarecimento da constituição do vínculo obrigacional, pois ambos servem à própria essência da fenomenologia do Direito Tributário, haja vista que são basilares na regra-matriz de incidência tributária. A doutrina conceitua que “[...] Fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado” (FALCÃO, 1994, p. 2 *apud* PAULSEN, 2002, p. 622). Portanto, as obrigações tributárias se originam no momento em que se identifica a ocorrência e concretização da hipótese de incidência no plano fático. O fato gerador das obrigações tributárias se encontra previsto nos artigos 146, II, a; 150, III, a, § 7º; 154, I; 155, XI da Constituição Federal (CF, 1988) e consagrado nas normas gerais de Direito Tributário, nos artigos 114 a 118, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), bem como nas legislações complementares e ordinárias. Dentre tais artigos, o 114 e o 115, ambos do CTN (BRASIL, 1966), apresentam o fato gerador como o princípio das obrigações principais e acessórias.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 1966).

Do ponto de vista didático, apesar do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) e da Constituição Federal (BRASIL, 1988) utilizarem a expressão *fato gerador* para tratar tanto da circunstância abstrata (hipótese de incidência), definida pelo legislador, quanto dos fatos concretos que correspondem aquela hipótese, a doutrina vem apontando a clara distinção entre as expressões, pois a primeira ocorre essencialmente de forma abstrata e a outra de forma concreta. Desta forma

[...] Essa expressão fato gerador, empregada pelo CTN, tem merecido violentas críticas por certos setores da doutrina, sob a alegação de que nada gera, a não ser confusão na mente dos juristas. Por isso, preferem a expressão hipótese de incidência ou hipótese tributária para designar a descrição legislativa de um fato e a expressão fato imponible ou fato jurídico-tributário, ou ainda hipótese de incidência realizada para designar aquele fato concreto, localizado no tempo e no espaço (HARADA, 2010, p. 478).

Outrossim, didaticamente Ataliba (1991, p. 73 e 75 *apud* PAULSEN, 2002, p. 622) apresenta de forma clara o conceito da Hipótese de incidência como sendo

[...] a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária. [...] esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. [...] São, pois aspectos da hipótese de incidência às qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e, d) aspecto espacial.

Destarte, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária) haverá a ocorrência do fenômeno da subsunção. Logo, “[...] ao ganhar concretude o fato, instala-se automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo se torna titular do Direito subjetivo público de exigir a prestação. Ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la” (CARVALHO, 2007, p. 260).

3.2 Sujeito Ativo e Passivo das obrigações tributárias

Assim que concretizado o vínculo obrigacional, cabe adentrar no aspecto pessoal da regra-matriz de incidência tributária, especificamente nas características essenciais dos sujeitos ativos e passivos que fazem parte da relação. Para tanto, Ataliba (1999, p. 72) explica que a determinação dos sujeitos se origina da “[...] conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponível e por força da Lei, em sujeitos da obrigação”. No que tange ao sujeito ativo, este ocupa o espaço do credor da obrigação, sendo titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação, tanto principal quanto acessória. Além disso, detém a prerrogativa de criar normas complementares necessárias à cobrança e fiscalização de tributos, constituir crédito tributário mediante a lançamentos, inscrevê-lo em dívida ativa, bem como exigir seu pagamento através da promoção de execução fiscal (PAULSEN, 2008).

O CTN (BRASIL, 1966) definiu em seu artigo 119 o sujeito ativo da obrigação tributária como sendo uma pessoa jurídica de direito público que seja titular da

competência para exigir o seu cumprimento. Logo, o diploma legal define que o credor da obrigação tributária é aquele ao qual a lei conferiu o poder de exigir determinado tributo. *In verbis*

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Todavia, Amaro (2014, p. 319), em consonância com Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado e Rubens Gomes de Souza, apresenta crítica ao texto legislativo, principalmente, no que tange à expressão *titular da competência*, haja vista que segundo o autor

[...] a figura do sujeito ativo é vista numa acepção que nem sempre corresponde ao credor da obrigação. Partindo-se da ideia (correta, sem dúvida) de que tributo, como prestação *ex lege*, só pode ser criado pelo Estado, chegou-se a conclusão (a nosso ver, inadequada) de que o sujeito ativo teria de ser sempre o próprio Estado. Embora isso se dê em regra, sabemos que há diversas exceções, precisamente no campo das chamadas contribuições para fiscais¹⁶.

Para o doutrinador, há que se ter clara distinção entre competência tributária, aptidão para instituir tributos e capacidade tributária e aptidão para ser titular do polo ativo. Ou seja, quem exige o cumprimento da obrigação é o credor, que nem sempre é o mesmo ente político que instituiu o tributo cobrado, destoando assim do texto do artigo 119, do CTN (AMARO, 2014).

Segundo o entendimento de Paulsen (2003, p. 568), em análise ao artigo 7¹⁷ do CTN (BRASIL, 1966), somente a Constituição pode conferir a competência para instituir normas jurídicas tributárias e isso não se confunde com as funções tributárias administrativas ou capacidades tributárias que importam nos deveres de

¹⁶ Segundo Melo (2012, p. 356 *apud* Ataliba 1999, p. 77) o fenômeno da fiscalidade pode ser explicado nos seguintes termos: “[...] Consiste isso em a Lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que arrecada em benefício das próprias finalidades. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (IAPAS; DNER; OAB CONFEA; CEF) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública como define”.

¹⁷ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. § 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir. § 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. § 3º Não constitui delegação de competência ou cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

aplicar, executar e fiscalizar as leis tributárias. Há de se ter clara distinção entre eles. A primeira se refere à autoridade de fazer leis outorgada somente pela Lei Maior e a segunda ao *modus operandi* de lidar com o tributo instituído, o qual pode ser delegado já que tem caráter meramente administrativo.

Nesse mesmo sentido, Melo (2012) explica que a titularidade tributária é aquela que advém da expressa determinação constitucional e serve para estabelecer e instituir os tributos e a capacidade tributária concernente ao direito de arrecadar e fiscalizar os tributos, sendo facultativa ou obrigatória. Vencida tal distinção, Sabbag (2016, p. 853) definiu de forma didática o sujeito ativo nos seguintes termos

A sujeição ativa é matéria afeta ao polo ativo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos.

Por outro lado, ocupando o polo oposto ao sujeito ativo da obrigação tributária há a figura do sujeito passivo. O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) se ocupa da sujeição passiva nos artigos 121 (obrigações principais) e 122 (obrigações acessórias). Sendo que o primeiro busca definir a pessoa que tem a obrigação ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e no segundo artigo, o sujeito é aquele que está obrigado às prestações que constituam o seu objeto (AMARO, 2014). Observa-se que o diploma legal, ao tratar da sujeição passiva nas obrigações principais, criou duas figuras diferentes: o contribuinte e o responsável tributário. Conforme o artigo 121 do CTN (BRASIL, 1966):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1966).

Depreende-se do *códex* que o contribuinte é identificado como a pessoa que guarda relação pessoal e direta com a realização do fato gerador descrito pela hipótese legal como geradora da obrigação tributária de pagar um tributo ou uma penalidade pecuniária/multa. Nas lições de Ataliba (1999, p. 77) o sujeito passivo da obrigação tributária tido como contribuinte

[...] É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em deferimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial com a arrecadação de um tributo.

Para Melo (2012), a identificação do contribuinte se faz através da análise da íntima conexão da pessoa com a materialização do fato imponible¹⁸, pois é nesse momento que passa a existir a obrigação de dispor de uma grandeza econômica a ser recolhida aos cofres públicos à título de tributos. Como por exemplo, o importador (art. 21, I, do CTN)¹⁹ ao realizar pessoalmente o ato da importação, passando a ser considerado como contribuinte perante o Fisco. De acordo com as palavras de Sabbag (2016, p. 879)

Contribuinte: é a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Assim, o contribuinte é sujeito passivo direto. Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo (e/ou a multa) e a que participou diretamente do fato imponible, dele se beneficiando economicamente. Daí se evidencia a natureza econômica na relação entre o contribuinte e a situação que caracteriza o fato gerador, uma vez que o CTN adotou um critério econômico de incidência: cobrar de quem auferiu vantagem econômica da ocorrência do fato imponible, desconsiderando os critérios, territorial e de cidadania. Dessa forma, constituindo o fato gerador um índice ou medida da capacidade contributiva do cidadão, nada mais normal que seja o contribuinte a pessoa obrigada ao pagamento do tributo (e/ou a multa).

Outrossim, conforme o art. 121, II, do CTN (BRASIL, 1966), a figura do responsável surge quando a lei imputa a terceiro à obrigação de satisfazer o crédito tributário perante o sujeito ativo, ainda que não tenha participado de forma direta e pessoal do fato gerador de uma obrigação. Ademais, cabe salientar que por força do artigo 128 do mesmo diploma legal, a responsabilidade não pode ser atribuída de forma aleatória, sendo necessária certa vinculação com o fato gerador (PAULSEN, 2008). Segundo Amaro (2014), a eleição da figura de um terceiro responsável (sujeito passivo indireto) decorre de razões que vão da conveniência até a necessidade, ocorrendo porque há momentos em que a única forma de tornar eficaz

¹⁸ “Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que - por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. - dá nascimento à obrigação tributária” (ATALIBA, 1999, p. 61).

¹⁹ Art. 22. Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a Lei a ele equiparar; II - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

a incidência de um tributo é através do deslocamento do encargo tributário ao terceiro, ainda que estranho ao binômio Fisco-contribuinte.

3.3 Responsabilidade solidária e subsidiária

O Código Civil (BRASIL, 2002) estabelece em seus artigos 264²⁰ e 265²¹ que a responsabilidade solidária decorre da Lei ou das vontades das partes. Ademais, ocorrerá na forma ativa quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, cada um com direito à dívida toda, e solidariedade passiva quando o concurso é de mais de um devedor, cada um responsável pelo adimplemento do total da dívida. Todavia, o direito tributário se vale do instituto da solidariedade com o intuito de buscar a satisfação de forma mais cômoda dos direitos do Estado, pois pode escolher o contribuinte ou o responsável tributário para satisfação do crédito. Ademais, o instituto da solidariedade, em regra passiva, encontra-se regulamentado no artigo 124 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) nos seguintes termos

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem (BRASIL, 1966).

Da letra da lei, depreende-se que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I) e também as pessoas expressamente designadas por Lei (art. 124,II). Nas palavras de Melo (2012, p. 279), a solidariedade tributária

[...] consiste na possibilidade de a Fazenda poder exigir o tributo se mais de uma pessoa vinculada ao fato gerador. Embora o natural devedor do tributo seja o contribuinte, em face de sua vinculação pessoal e direta com a materialidade do tributo, podem existir outras pessoas a ele vinculadas, e que tenham interesse no respectivo ônus.

Ademais, a solidariedade tributária não comporta o benefício de ordem, ou seja, o sujeito ativo do crédito poderá cobrar o adimplemento da obrigação tributária

²⁰ Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda (BRASIL, 2002).

²¹ Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes (BRASIL, 2002).

de qualquer um dos coobrigados sem que se possa excutir, em primeiro lugar os bens do devedor principal. Portanto, pode o Fisco escolher o devedor que for mais solvente até que seja possível alcançar e resguardar a plena satisfação do crédito. Importante salientar que mesmo que as convenções particulares estabeleçam modificação da responsabilidade pelos pagamentos de tributos, tais disposições não podem ser opostas perante a Fazenda Pública²². Todavia, tendo em vista que o contrato permanece válido entre as partes que o firmaram, o direito de regresso previsto no âmbito civilista é plenamente cabível (salvo se estiver viciado por outra razão). Contíguo ao artigo supracitado, o artigo 125 do diploma legal prevê os efeitos da solidariedade, estipulando que:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Segundo Coêlho (2002), o texto apresentado guarda farta relação com as obrigações civilistas, haja vista que apresenta os efeitos costumeiros da solidariedade, tais como: pagamento por um dos obrigados a proveito aos demais; a isenção ou remissão do crédito exonerando os demais, excetuando-se no caso de possuir caráter personalíssimo; dada a unidade do vínculo de solidariedade jurídica, a interrupção da prescrição a favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais devedores. Ademais, Amaro (2014) discorre acerca do item II do artigo supracitado, dividindo a isenção na forma objetiva e subjetiva. A primeira simplesmente é aquela que quando se trata de fato isento não há obrigação ao pagamento, tendo em conta a inexistência de obrigação. Por outro lado, a isenção subjetiva é definida em função das condições pessoais do indivíduo, onde há a necessidade de identificar se todos os envolvidos preenchem ou não esta condição. Em caso positivo, não há responsabilidade. Contudo, quando negativo, o autor explica a situação da seguinte forma

²² Art. 123. Salvo disposições de Lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (BRASIL, 1966).

[...] Se nem todas as pessoas que participam da situação preencherem as condições para a aplicação da norma da isenção, o fato é gerador, mas apenas em relação às pessoas que não preencherem tais condições. Neste caso, a situação material tem de ser cindida: na parte que corresponder às pessoas isentas, não há obrigação tributária, e na porção que se referir às pessoas não isentas surge a obrigação, na proporção em que a situação material for imputável a essas pessoas [...].

O doutrinador exemplificou tal situação através de um caso concreto, onde existe mais de um possível sujeito passivo. O caso se trata de um imóvel pertencente a três pessoas, sendo que uma é detentora das características que ensejam a isenção tributária. Deste modo, o imposto somente será cobrado em relação ao quinhão dos demais proprietários, os quais são solidariamente responsáveis pelo adimplemento da obrigação e outra simplesmente nada deve.

Outrossim, a solidariedade também surge na letra da Lei no art. 134 do CTN (BRASIL, 1966), apontando a possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal de responsáveis pelo contribuinte e eleitos pelo legislador. Contudo, a letra da Lei vai de encontro ao previsto no art. 124 do mesmo diploma legal, haja vista que há previsão de benefício de ordem em seu próprio *caput*, ou seja, exige exaurimento da possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação do contribuinte (HARADA, 2014).

Não obstante, em que pese o artigo 134²³ do CTN (BRASIL, 1966) mencionar explicitamente a palavra *solidária*, a doutrina entende que o legislador especificou no texto legal a responsabilidade de carácter subsidiário, haja vista que uma terceira pessoa somente será responsabilizada e cobrada quando não for possível a exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Caso seja possível receber pagamento do tributo do primeiro obrigado, não há que se cogitar em cobrar a figura do responsável, o que evidencia o carácter subsidiário e não solidário (MELO, 2012). Igualmente, o autor elucida esta forma de responsabilidade nos seguintes termos

²³ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de carácter moratório.

[...] há primeiro de ser exaurida a viabilidade de concretizar-se a exigibilidade tributária do contribuinte, e somente após tal providência revelar-se impraticável é que, em caráter subsidiário, se compeliaria o terceiro à liquidação tributária. Tal responsabilidade só estará legitimada se houver participação (ativa ou omissiva) desse terceiro no fato gerador.

Ademais, importa consignar que artigo 133, inc. II, do CTN (BRASIL, 1966) que trata da sucessão tributária, há previsão de responsabilidade subsidiária. Inciso aponta que o “adquirente responde subsidiariamente com o alienante que prosseguiu na exploração, ou iniciou, dentro de seis meses, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou atividade” (MACHADO, 2010, p. 165). Neste sentido, resta claro que o adimplemento da obrigação nos casos elencados pelo artigo supracitado deverá se dar preferencialmente pelo contribuinte e somente depois que frustrada tal possibilidade, em face a insuficiência de patrimônio, a responsabilidade recai sobre o responsável. Portanto, ao eleger o terceiro como devedor do tributo na mesma posição do contribuinte, ante a falta de solvência do primeiro, configura-se a responsabilidade subsidiária e não solidária como previsto no diploma legal.

3.4 Responsabilidade por substituição e por sucessão

A substituição se trata da imputação da responsabilidade por obrigação tributária de um terceiro que não executou o fato gerador, guardando relação indireta com o real contribuinte. A pessoa que ocupa a posição de substituto advém da análise da hipótese de incidência, do fato imponível e de sua subsunção à hipótese de incidência, portanto, não se sucede de mera ficção legal. Não obstante, para isso, haverá observância aos princípios da segurança, pois sempre se respeitará a capacidade contributiva do substituto (MELO, 2012).

Esta figura tem por objetivo atender aos princípios da racionalização e efetividade da tributação, haja vista que o legislador ao afastar o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador e exigir o pagamento do tributo por sujeito diferente, intenta simplificar os procedimentos, diminuir as possibilidade de inadimplemento ou ampliar as garantias de recebimento de crédito (PAULSEN, 2008). A legislação trata da substituição no artigo 128 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) nos seguintes termos

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa,

vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (BRASIL, 1966).

Carvalho *apud* Minardi (2015, p. 333) esclarece que

O substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte. Mas, embora o substituto seja obrigado “em lugar” do contribuinte, não há o afastamento automático da responsabilidade do próprio contribuinte, o que depende de ter suportado a retenção ou de a lei expressamente afastar a sua responsabilidade. Note-se que, na substituição tributária, a obrigação surge diretamente para o substituto, a quem cabe substituir o contribuinte na apuração e no cumprimento da obrigação de pagar, total ou parcialmente, o tributo devido pelo contribuinte, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos (artigos 150, § 7º, da CF, 45, parágrafo único, e 128 do CTN e diversas leis ordinárias).

Segundo Paulsen (2008, p. 151), a doutrina costuma classificar os casos de substituição para fins didáticos em “substituição para frente”, “substituição para trás” e algumas vezes em “substituição comum”. Cita-se alguns dos critérios adotados para fazer a classificação: “[...] o da posição do responsável na cadeia econômica, se anterior (para frente) ou posterior (para trás) ao contribuinte ou o do momento da retenção relativamente à ocorrência do fato gerador”.

Para Melo (2012, p. 284), em função da praticidade, na substituição regressiva (conceito análogo ao apresentado por Paulsen) há uma postergação do pagamento do tributo, onde a lei imputa a responsabilidade a uma pessoa diversa daquela da obrigação tributária. Ocorre, principalmente, nas operações de pequeno porte ou naquelas feitas por contribuintes mais modestos e sem organização adequada em seus negócios, tais como aqueles que lidam com sucatas, colheita de grãos silvestres ou insumos agropecuários.

Já na substituição progressiva (ou para frente) há uma antecipação do pagamento, onde o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor referente a uma obrigação futura e incerta, presumindo sua realização à frente. Neste caso, o legislador precisa presumir a base de cálculo provável e, caso não venha acontecer o fato gerador esperado, o contribuinte tem assegurada a preferencial restituição dos valores que lhe foram retirados pelo contribuinte. Isso ocorre habitualmente em diversas mercadorias, como combustíveis, cerveja e energia elétrica (MELO, 2012). Outrossim, a

responsabilidade por sucessão se encontra disciplinada pelos artigos 129 ao 133 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Nas palavras de HARADA (2010, p. 486), a obrigação tributária será transmitida por sucessão

[...]quando uma pessoa é obrigada a satisfazer a prestação des- cumprida, após a ocorrência do fato gerador que obrigou a outro sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário). Incurrida a situação descrita na norma impositiva, inexistente obrigação tributária, pelo que descabe falar-se em sucessão.[...].

O artigo 129 do CTN (BRASIL,1966) tem o condão de apresentar normas gerais e de explicitar a abrangência da responsabilidade do sucessor. A Lei aponta que o sucessor fica obrigado a responder onerosamente pelos tributos conhecidos até à data da sucessão, bem como daqueles que estiverem em vias de constituição ou até desconhecidos (descobertos e lançados posteriormente), desde que seus respectivos fatos geradores tenham ocorrido à conta do sucedido (COÊLHO, 2002, p. 621).

Os negócios societários que geram modificações básicas nas estruturas das pessoas jurídicas também podem gerar a figura do responsável pelos valores devidos pelo contribuinte originário. Nesta senda, imperiosa é a necessidade de adentrar mais profundamente nos artigos 132 e 133²⁴ do diploma tributário, cujos quais tratam da figura do responsável pelas sucessões no âmbito empresarial. O primeiro artigo trata da fusão²⁵, transformação²⁶ ou incorporação²⁷ empresarial nos seguintes termos

²⁴ Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. § 1º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: I – em processo de falência; II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. § 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário (BRASIL, 1966).

²⁵ Art. 228 Lei nº 6404/1976: A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma sociedade nova que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (BRASIL, 1976).

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual (BRASIL, 1966).

Cabe ressaltar que a doutrina estende o cabimento da responsabilidade nas sucessões que advenham da cisão²⁸ das sociedades empresárias disciplinada pela Lei nº 6404, de 15/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações. O entendimento se dá pela interpretação de que o artigo supracitado apresenta sua incidência em casos em que há mutação empresarial, tal como se dá através da cisão de uma empresa por conveniência (especialização das atividades) ou para acomodar divergências, como no caso de separação dos sócios (COÊLHO, 2002).

O artigo subsequente regula a hipótese de sucessão tributária, na qual venha a ocorrer aquisição de estabelecimento, mantendo a exploração da atividade comercial. Nesse sentido, o adquirente de fundo de comércio²⁹ ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, que continuar a respectiva exploração, ainda que modifique a razão social, responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido devidos até à data do ato (BRASIL, 1966).

Segundo Amaro (2014), o adquirente somente será obrigado ao pagamento de forma integral de todos os tributos pertinentes ao estabelecimento comprado caso o alienante cesse por completo a atividade que vinha exercendo não explorando nenhuma outra atividade. Por outro lado, caso o alienante continue a exploração da atividade que desenvolvia no estabelecimento ou passe a explorar outra dentro do

²⁶ Art. 220. Lei nº 6404/76: A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro (BRASIL, 1976).

²⁷ Art. 227. Lei nº 6404/76: A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (BRASIL, 1976).

²⁸ Art. 229. Lei nº 6404/76: A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão (BRASIL, 1976).

²⁹ Considera-se fundo de comércio “[...] a universalidade de bens constituintes dos organismos por via dos quais o comerciante exercita sua função medianeira entre produção e consumo”, que compreende todo o “[...] complexo de meios idôneos materiais e imateriais pelos quais o comerciante explora determinada espécie de comércio; sendo o organismo econômico aparelhado para o exercício do comércio” (MELO, 2012, p. 294 *apud* FERREIRA, 1955, p. 32).

prazo de seis meses, o adquirente responde meramente de forma subsidiária, haja vista que o alienante permanecerá como principal obrigado pelos créditos tributários. Nesse sentido, o autor afirma que o artigo tem como objetivo

[...] evitar que na venda do estabelecimento o alienante se livre do patrimônio que poderia dar respaldo as suas obrigações tributárias. Se o alienante continua em atividade ou a reinicia, presume-se que mantenha capacidade de pagar suas obrigações tributárias. Caso, apesar disso, não a mantenha, e na medida em que não a mantenha, opera a responsabilidade subsidiária do adquirente pelos tributos gerados pela exploração do estabelecimento sob a gestão do alienante (AMARO, 2014, p. 350).

Importa esclarecer que não se pode confundir ponto comercial com estabelecimento comercial, vez que este configura somente como um dos elementos do conjunto estabelecimento. O ponto é o local onde a atividade se realiza, logo, trata-se de um bem incorpóreo e não guarda relação direta com o imóvel a partir do qual a atividade é realizada (MINARDI, 2015).

Ademais, o parágrafo primeiro, introduzido por meio da Lei Complementar nº 118/2005, apresenta exceção *caput*, pois afasta a incidência da responsabilidade por sucessão nos casos em que o adquirente, através de alienação judicial, compre fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, em processo de falência e de filial ou unidade produtiva isolada em processo de recuperação judicial (BRASIL, 1966). Segundo Amaro (2014), o legislador busca com essa ressalva afastar o receio de potenciais compradores de assumirem passivos fiscais desconhecidos ou elevados, apreensão essa que aviltaria os ativos das empresas falidas ou em concordata.

Em sentido diverso ao anterior, o parágrafo segundo, aponta que o adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, em processo de falência e de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial, responde pela obrigação tributária quando for: i) sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial, ii) parente, em linha reta ou colateral até o 4º grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios ou iii) identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária (BRASIL, 1966).

Minardi (2015) faz uma importante reflexão sobre o § 2º, igualmente introduzido por meio da Lei Complementar nº 118/2005, ao afirmar que o legislador,

ao manter a responsabilidade em casos de falência ou recuperação judicial das pessoas destacadas nos incisos, objetivou evitar fraudes ou simulações, bem como garantir a idoneidade e a segurança jurídica da transação. Fica evidente, portanto, que o legislador teceu as normas tributárias no sentido de buscar a máxima efetividade da cobrança dos créditos tributários, pois cria um sistema abrangente que traz para o cerne da regra-matriz de responsabilidade tributária pessoas diversas do binômio Fisco-contribuinte.

4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS DAS PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL EM CASO DE BAIXA COM DÉBITOS

O artigo 134 do CTN (BRASIL, 1966) estabelece que, em caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte, determinadas pessoas respondem solidariamente com este nos atos em que intervirem ou pelas omissões que forem responsáveis. Dessa forma, o legislador listou pessoas que podem ser responsabilizadas pelo não adimplemento de uma obrigação principal que competia ao contribuinte, tal como os administradores de bens de terceiros pelos tributos devidos por estes (art. 134, inc. III) ou os sócios em caso de liquidação de sociedade de pessoas (art. 134, inc. VII).

Todavia, a doutrina majoritária entende que o artigo supramencionado não trata da responsabilização de terceiros de forma solidária, pois há expressa menção de que somente haverá a transferência do dever pela obrigação principal “[...] nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal” (MELO, 2012, p. 297). Em outras palavras, caso seja possível exigir o tributo do contribuinte, não pode haver a figura do responsável. Destarte, o autor elucida a forma de responsabilidade contida no artigo como subsidiária, pois afirma que

[...] há primeiro de ser exaurida a viabilidade de concretizar-se a exigibilidade tributária do contribuinte, e somente após tal providência revelar-se impraticável é que, em caráter subsidiário, se compeliaria o terceiro à liquidação tributária. Tal responsabilidade só estará legitimada se houver participação (ativa ou omissiva) desse terceiro no fato gerador (MELO, 2012, p. 297).

Nesse mesmo sentido, Amaro (2014) entende que o artigo ora em debate apresenta e configura a hipótese de responsabilidade subsidiária, haja vista que o responsável “solidário” somente é chamado a satisfazer a obrigação quando exauridas as possibilidades de haver o valor do tributo do contribuinte principal. Ademais, há clara menção no artigo 124, parágrafo único, de que a solidariedade

não comporta benefício de ordem, logo, o dispositivo não cuida da responsabilidade solidária, mas da subsidiária (AMARO, 2014).

Outrossim, resta evidente que há conflito entre o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) e o Código Civil (BRASIL, 2002), haja vista que o sócio somente responde após a insolvência patrimonial da empresa e na medida que sua conduta contribuiu pelas perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária, de acordo com artigos 1.023 e 1.024. No que tange ao administrador, este responde solidariamente perante a sociedade e terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções (art. 1.016 do CC).

Em se tratando de sociedade limitada, conforme observa Ferragut (2005, p. 161 *apud* MELO, 2012, p. 298), o art. 1.052 do diploma civilista limita a responsabilidade dos sócios ao valor de suas quotas, cabendo a solidariedade pela integralização do capital social. Portanto, a responsabilidade do sócio fundada no artigo 134, inciso VII do CTN (BRASIL, 1966), é cabível apenas nas sociedades simples quando, ocupando cargo de administrador, o sócio agiu ou se omitiu com culpa e que disso tenha por consequência o inadimplemento tributário; e, cabe a responsabilização no momento em que ocorrer o descumprimento da obrigação principal e já não for possível de se exigir do contribuinte a satisfação do crédito. Portanto, resta evidente que a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN (BRASIL, 1966) não cabe perante os sócios da sociedade limitada, haja vista que, apesar de a legislação da sociedade de pessoas serem utilizada de forma subsidiária, existe clara distinção entre ambos os institutos.

4.1 Da responsabilidade advinda dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos

O artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966) contém uma responsabilização mais grave do que a contida no artigo analisado no subitem precedente, tendo em vista que amplia o rol de terceiros responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de Lei, contrato social ou estatutos. Em outras palavras, apresenta a exigência pessoal e direta dos tributos de terceiros que praticaram atos irregulares em nome dos contribuintes.

A responsabilização prevista no artigo supramencionado, de forma diversa ao anterior, exclui a figura do contribuinte do polo passivo da obrigação tributária (a pessoa jurídica era apenas um meio para as condutas do terceiro) e redireciona ao executor do ato exigindo que este responda pessoalmente. Pode se entender que essa responsabilidade não é compartilhada com o devedor natural ou original, o que vai ao encontro da ideia antevista pela inteligência do art. 131³⁰ do mesmo diploma legal (AMARO, 2014).

Dentre as questões mais relevantes, em se tratando de matéria de responsabilidade tributária, está a determinação do alcance do artigo 135, III, do CTN, pois é ele que determina quando os gestores e sócios respondem pelos créditos tributários dos contribuintes. No tocante às sociedades de pessoas, não se encontra dificuldade, porém no caso de previsão de limitação como nas sociedades por quotas de responsabilidade o assunto se torna mais complexo (MACHADO, 2014).

Para Melo (2012), há dois elementos necessários para a caracterização da responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN (BRASIL, 1966). Primeiro, o “elemento pessoal”, que se refere à pessoa, partícipe ou mandante responsável por executar a infração, podendo ser os diretores, gerentes, empregados, sócios, acionistas ou representantes da empresa, desde que se revista de poder de decisão. O segundo é o “elemento fático”, ou seja, a conduta dolosa, o excesso de poderes ou infração da Lei, estatuto ou contrato social. Nessa toada, segundo Paulsen (2003, p. 835), é importante observar que a mera condição de sócio não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal, pois exige ato ou conduta ilícita e poder de mando. O autor leciona que

[...] entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática de ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não-ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, eis que a condução da sociedade é relevante. Também por isso, não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.

Ademais, importante adentrar na compreensão dos conceitos indicados pela legislação tributária como ensejadores da responsabilidade contida no dispositivo legal em apreço. Sabbag (2016, p. 824) apresenta o entendimento da letra da Lei

³⁰ O artigo 131 do CTN trata da responsabilidade pessoal do adquirente ou remitente, do sucessor a qualquer título, do cônjuge meeiro e do espólio por determinadas obrigações tributárias pertinentes às condições pessoais de cada um.

I. Excesso de poderes: o terceiro age por conta própria, além dos poderes que a norma legal, contratual ou estatutária lhe conferem, ou seja, subvertendo as atribuições que lhe foram outorgadas. Diferentemente das hipóteses de omissão do art. 134, neste artigo temos nítido comportamento comissivo. Exemplo: diretor de sociedade que adquire um bem imóvel sabendo-se que, pelo estatuto social, estava impedido de fazê-lo sem a anuência de todos os sócios. A dívida de ITBI, desse modo, recairá pessoalmente sobre ele;

II. Infração de lei, contrato social ou estatutos: é importante enfatizar que o descumprimento da obrigação tributária principal (não pagamento do tributo), sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa, e não “infração legal” deflagradora da responsabilidade pessoal. É imprescindível para a responsabilização pessoal a atuação dolosa do gerente ou diretor, devendo ser cabalmente provada. O não pagamento, isoladamente analisado, é “mera presunção” de infração à lei pelo gestor da pessoa jurídica. Ademais, a infração a que se refere o art. 135 é subjetiva (e não “objetiva”), portanto, dolosa, e é sabido que o dolo não se presume.

De modo simples, em que pese a diferenciação apresentada, para Coêlho (2002) é possível entender que a responsabilização dos diretores, gerentes, empregados, sócio, acionista ou representantes da empresa reside na infração dolosa. Somente se pode responsabilizar pessoalmente aquele que, revestido de poder de mando da empresa, realizou ação ou omissão ilegal ou contrária ao contrato social e que sua conduta deve ter motivado obrigação tributária contrária aos interesses da pessoa jurídica (AMARO, 2014).

4.2 Do mero inadimplemento da obrigação tributária

O mero inadimplemento da obrigação tributária não é suficiente para a responsabilização patrimonial pessoal prevista no art. 135, III do CTN (BRASIL, 1966), haja vista que as pessoas elencadas respondem excepcionalmente pelas obrigações que se originaram da infração à Lei, ao contrato ou ao estatuto social. Nesse sentido, em qualquer espécie de sociedade comercial, o patrimônio da empresa deverá primordialmente responder integralmente pelas dívidas. Todavia, até a consolidação desse entendimento, no passado, o Superior Tribunal de Justiça interpretava o conceito de infração à lei de forma ampla, o que fazia com que o mero não recolhimento de tributos fosse suficiente para ensejar a responsabilidade contida no artigo 135 do CTN, conforme ilustra o precedente.

TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE - AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DEVIDOS PELA SOCIEDADE.

Os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária resultante de atos praticados com infração à lei e quem deixa de recolher tributos devidos pela sociedade comete infração à lei. Recurso improvido.

Esse entendimento perdurou até meados dos anos de 2000, momento em que a 1ª e 2ª turma do STJ, bem como o Tribunal Regional Federal da 4ª Região adotaram posicionamento adequado acerca da matéria, acatando a doutrina que apontava a insuficiência do inadimplemento das obrigações tributárias, como infração à lei, para ensejar a responsabilização dos sócios-gerentes (PAULSEN, 2003), conforme se verifica a partir do seguinte precedente:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que negou provimento ao agravo de instrumento ofertado pela parte agravante.
2. Acórdão a quo segundo o qual o magistrado pode cercar-se de certas cautelas antes de deferir pedido de redirecionamento de execução fiscal contra os sócios da empresa executada, determinando seja comprovado pela executante o poder de gerência daqueles e, além disso, se os sócios-gerentes agiram com excesso de mandato ou com infringência à lei ou estatuto.
3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.
4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros, solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).
5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.
6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior.
7. Precedentes citados, não obstante o respeito a eles reverenciado, que não transmitem a posição deste Relator. A convicção sobre o assunto continua a mesma e intensa.
8. Agravo regimental não provido.

Ademais, pacificou-se o entendimento da não responsabilização pessoal do gestor por mero inadimplemento na súmula do STJ editada sob o número 430: “[...] O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Para Harada (2014, p. 554), a edição da Súmula 430 do STJ superou todas as discussões sobre o tema.

O atraso no pagamento de crédito fiscal regularmente constituído não configura infração do art. 135, III, do CTN, pois esse crédito não resulta de infração legal, contratual ou estatutária, nem ato praticado com excesso de poderes.

Segundo Machado (2014), o caráter do conteúdo obrigacional contido no artigo sob análise é situação excepcional, vez que a regra é de que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado não respondam pessoalmente por tributos devidos pelas pessoas jurídicas em que atuam. Dessa forma, imperiosa é a necessidade de prevalecer a limitação da responsabilidade, somente podendo ser afastada quando houver obrigação tributária resultante de atos irregulares.

Outrossim, tendo em vista o quadro complexo do sistema econômico nacional, o empreendedorismo é um grande desafio, bem como prolongar a existência das empresas em meio às oscilações do mercado. Nesta senda, a falência, situação corriqueira e com guarida legal, não constitui ato ilícito, logo não pode ser invocada pelo Fisco para justificar a incidência do art. 135, III, do CTN (PAULSEN, 2003, p. 824). Portanto, face ao exposto, latente e pacífico é o entendimento doutrinário e jurisprudencial da inexistência de responsabilidade patrimonial do administrador ante o mero inadimplemento de obrigações tributárias. Se a conduta de não cumprir com a obrigação tributária não tiver prova de que adveio de ato ilícito, infração de contrato social ou estatutos ou excesso de poderes, não cabe a responsabilização prevista no art. 135, III, do CTN (BRASIL, 1966).

4.3 Dissolução irregular da atividade empresarial

A dissolução irregular da atividade empresarial ocorre quando os sócios não observam o procedimento correto para extinção da empresa previsto em Lei, limitando-se a vender o acervo patrimonial, fechar as portas e se dispersarem. Tal comportamento é completamente irregular, pois caracteriza infração à lei, haja vista que o processo extintivo cumpre a função de resguardar tanto os interesses dos sócios, como dos credores da sociedade (COELHO, 2011). O mero fechamento das empresas sem o devido pagamento dos tributos começou a trazer prejuízos ao Fisco. Por essa razão, os tribunais acataram a pretensão do Fisco e adotaram o entendimento de que a dissolução irregular da pessoa jurídica é uma das hipóteses

que se enquadram no art. 135, III do CTN (BRASIL, 1966), conforme ilustra o seguinte julgado:

Execução Fiscal. ICMS. Embargos Sociedade por quotas Responsabilidade do sócio-gerente. O sócio-gerente, de acordo com o art. 135, do CTN, é responsável pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração da lei, considerando-se como tal a dissolução irregular da sociedade, sem o pagamento dos impostos devidos. Recurso provido.

O entendimento adotado acerca da dissolução irregular, por se tratar de ato ilegal, enseja o cabimento da responsabilização pessoal do sócio-gerente. Desta forma, a fim de afastar as infundáveis discussões sobre a matéria, em 2010 o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 435 determinando que: “[...] Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. Um dos precedentes que subsidiou a edição da súmula foram os Embargos de Divergência opostos no Recurso Especial nº 716.412, o qual restou ementado nos seguintes termos

TRIBUTÁRIO. NÃO-LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO GESTOR. ART. 135, III, DO CTN.
 1. Hipótese em que o Tribunal a quo decidiu pela responsabilidade dos sócios-gerentes, reconhecendo existirem indícios concretos de dissolução irregular da sociedade por "impossibilidade de se localizar a sede da empresa, estabelecimento encontrado fechado e desativado, etc."
 2. Dissídio entre o acórdão embargado (segundo o qual a não-localização do estabelecimento nos endereços constantes dos registros empresarial e fiscal não permite a responsabilidade tributária do gestor por dissolução irregular da sociedade) e precedentes da Segunda Turma (que decidiu pela responsabilidade em idêntica situação).
 3. O sócio-gerente que deixa de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua dissolução, viola a lei (arts. 1.150 e 1.151, do CC, e arts. 1º, 2º, e 32, da Lei 8.934/1994, entre outros). A não-localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção *iuris tantum* de dissolução irregular e, portanto, responsabilidade do gestor, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressalvado o direito de contradita em Embargos à Execução.
 4. Embargos de Divergência providos.

Nesta senda, conforme o entendimento exposto pela Excelentíssima Ministra Eliana Calmon, tratando-se de sociedade limitada e havendo a extinção irregular da empresa há a caracterização de responsabilidade tributária do sócio-gerente, cabendo a ele provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Em outras palavras, cuida-se da presunção *iuris tantum*, haja vista que não há que se exigir comprovação da atuação dolosa, com fraude ou excesso de poderes

por parte dos sócios para se autorizar o redirecionamento da execução fiscal, porém, admite-se prova em contrário. Neste sentido, veja-se a ementa colacionada abaixo:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. COMPROVAÇÃO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. TAMBÉM APLICÁVEL NAS ALEGAÇÕES DE DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. "A não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris tantum de dissolução irregular. Possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder" (REsp 852.437/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Primeira Seção, DJe 3/11/08). [...].

Em que pese a vasta doutrina e jurisprudência acerca do tema, Paulsen (2003, p. 832) apresenta uma tese diferente ao afirmar que a dissolução irregular da sociedade empresária não pode, por si só, ensejar a responsabilidade pessoal do sócio-gerente ou administrador, pois o ilícito ocorre em momento posterior ao fato gerador da obrigação tributária. Desta forma, explica:

A rigor, entretanto, não atrai a incidência do referido dispositivo legal. Isso porque o art. 135, III, do CTN diz respeito à responsabilização por créditos correspondentes a obrigações tributárias "resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos". Ora, a dissolução irregular é posterior, não decorrendo dela as obrigações tributárias. Assim, não é suficiente, por si só, para trazer os sócios automaticamente para a posição de sujeitos passivos das obrigações tributárias da sociedade, na qualidade de responsáveis tributários.

Segundo o entendimento de Machado (2014), contrapondo-se a esse argumento, caso a obrigação tenha de ser sempre resultante de atos irregulares para haver a responsabilização prevista no artigo sob análise, todas as condutas irregulares posteriores ao fato gerador não ensejariam responsabilidade pessoal do sócio-gerente ou administrador da sociedade. Desta forma, a norma legal perderia grande parte de sua eficácia. Ademais, Sabbag (2016, p. 826), em comentário ao REsp 1.371.128/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, ressaltou que passou a ser relevante o entendimento de que a dissolução irregular da empresa pode também "[...] redirecionar a execução fiscal de dívida ativa não tributária contra o sócio gerente da pessoa jurídica executada, independentemente da existência de dolo". Neste sentido, explica que

Para o STJ, é obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os registros empresariais e comerciais, com o fito de demonstrar que a sociedade dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas no Código Civil de 2002 (arts. 1.033 a 1.038 e arts.

1.102 a 1.112) e na Lei de Falências (Lei n. 11.101/2005). A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei. Frise-se que o embasamento dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é igualmente ofertado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e pelo art. 158, da Lei n. 6.404/78 (Lei das S.As.) no âmbito não tributário, não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo.

Outrossim, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu recentemente, em 09/08/2017, afetar (art. 1.036 do Código de Processo Civil) o Recurso Especial nº 1.645.333 e sobrestar todas as demais ações que tratem sobre redirecionamento de execução em caso de dissolução irregular de sociedade. O tema a ser julgado será

[...] À luz do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido.

Fica claro, portanto, que o assunto apesar de sumulado e extenuantemente debatido na doutrina e jurisprudência, ainda não encontra entendimento uníssono. Mesmo assim, os tribunais têm se posicionado de forma a responsabilizar o sócio-gerente pela dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência, sob o entendimento de que cumpria a ele a função de dar baixa regular à sociedade empresarial e o não atendimento deste deve importar em infração legal.

4.4 Análise da modificação inserida pela Lei Complementar nº 147/2014

A Lei Complementar nº 147/2014, incluiu o art. 9º, § 5º, na Lei Complementar nº 123/2006 (Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte), instituindo a hipótese de responsabilização tributária solidária dos sócios e administradores pela extinção regular de microempresas e de empresas de pequeno porte, nos seguintes termos:

Art. 9º - O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) [...].

§ 5º A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014).

Tendo em vista se tratar de questão recente, não são muitos os precedentes que abordam a validade da alteração da legislação no ponto em que cria a hipótese de responsabilidade criticada. Junto ao TRF da 4ª Região, citam-se os seguintes precedentes:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. VALIDADE DA CDA. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO REGULAR. MICROEMPRESA. LC 123/2006. RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO-GERENTE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. Havendo previsão, na CDA, do valor originário da dívida, da sua natureza, do período em que ela surgiu, do seu valor atualizado, dos dispositivos legais que fundamentam a cobrança, dos critérios que orientaram a atualização monetária e a incidência de juros moratórios, do número do processo administrativo que a originou e do número do livro e da folha de inscrição, não há de se cogitar - com suporte no art. 2º, §§ 5º e 6º da Lei de Execuções Fiscais e no art. 202 do Código Tributário Nacional - da existência de nulidade no título executivo.

2. À luz do art. 9º da Lei Complementar nº 123/06, a dissolução da microempresa e da empresa de pequeno porte, ainda que regular, implica a responsabilidade tributária dos sócios e dos administradores pelos débitos da empresa. Todavia, essa responsabilidade só alcança os sócios e os administradores do período de ocorrência dos fatos geradores.

3. Tendo em vista que os honorários advocatícios são fixados em prejuízo da Fazenda Pública, devem ser arbitrados com moderação, adotando-se valor que não onere demasiadamente o vencido e remunerar merecidamente o patrono do vencedor da demanda.

(TRF-4 - AC: 5009450-73.2014.404.7102, Relator: AMAURY CHAVES DE ATHAYDE, PRIMEIRA TURMA, Data de Julgamento: 26/10/2016)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. FGTS. PRESCRIÇÃO. PRAZO TRINTENÁRIO. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO REGULAR. MICROEMPRESA. LC 123/2006. RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE. DECISÃO EXTRA PETITA. INOCORRÊNCIA.

1. Decisão recente do Plenário do Supremo Tribunal Federal alterou de 30 anos para 5 anos o prazo prescricional aplicável à cobrança de valores não depositados no FGTS. A modulação dos efeitos da decisão se deu da seguinte forma: prazo prescricional de 5 anos para os casos cujo termo inicial da prescrição (ausência de depósito do FGTS) tenha ocorrido após a data do referido julgamento e, no que tange aos casos em que o prazo prescricional já esteja em curso, aplica-se o que ocorrer primeiro: 30 anos, contados do termo inicial, ou 5 anos, a partir daquele julgamento.

2. Não há falar que a Lei Complementar 123/2006 trata de obrigações tributárias e o FGTS não estaria inserido em tal rol, visto que o caput do art. 9º, do referido diploma legal, é claro ao apontar que a matéria ali versada diz respeito a obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem.

3. A dissolução da microempresa e empresa de pequeno porte, na dicção do art. 9º da Lei Complementar 123, de 2006, ainda que regular, não afasta a responsabilidade dos sócios pelos débitos e, portanto, é cabível o redirecionamento contra os sócios que detinham poderes de gerência à época dos fatos geradores.

4. Ocorre julgamento extra petita quando o juiz julga fora dos limites do pedido, apreciando causa diferente da que foi posta em juízo. No presente caso, não houve julgamento além do pedido.

5. Agravo legal não provido.

(TRF-4 - AI: 5003076-36.2016.404.0000, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, PRIMEIRA TURMA, Data de Julgamento: 30/03/2016, Data de Publicação: D.E. 31/03/2016)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL REDIRECIONAMENTO. LEI COMPLEMENTAR N. 123/2006.

1. Segundo o art. 9º, §5º da LC 123/06, em se tratando de micro e pequena empresa, a solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores. 2. Incabível, no caso, o redirecionamento contra o sócio que ingressou na empresa após a ocorrência dos respectivos fatos geradores. 3. Recurso improvido.

(TRF-4, AG: 5028290-97.2014.404.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, juntado aos autos em 15/01/2015)

Os casos supra destacados, vistos a partir de contextos fáticos, denotam que apesar de a análise ter sido feita a partir de casos de baixa regular com débitos, ensejando a aplicação do artigo 9º, § 5º da LC nº 123/2006, o pedido de redirecionamento se deu apenas em relação aos sócios administradores. O que norteou as discussões, ademais, foi se estes tinham ou não poderes de mando à época dos fatos geradores. Entretanto, como mencionado em momento anterior, a modificação legislativa importa ofensa direta aos princípios basilares da Constituição Federal, bem como a jurisprudência dominante, tendo em vista que, ao mesmo tempo em que cria situação mais gravosa aos sócios de empresas de pequeno e médio porte, acaba por criar hipótese de responsabilização solidária não somente aos administradores para situações das quais não decorre nenhuma infração à Lei, mas também aos sócios cotistas.

Os fundamentos constitucionais que servem como diretrizes para o desenvolvimento de legislações para micro e pequenas empresas, como o Simples Nacional, são cristalinos e não deixam dúvidas sobre o dever de o Estado legislar de forma a beneficiar tais empresários – e não de forma a prejudicá-los. Tais ditames

encontram-se nos artigos de nº 146, 170, e 179, da CF (BRASIL, 1988), conforme segue

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III -estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Com referida modificação legislativa, houve o aumento da responsabilidade dos sócios e gerentes, pois as mudanças introduzidas pela LC nº 147/2014 implicam na responsabilidade solidária tanto daqueles que geriram a empresa no período de surgimento das obrigações inadimplidas em virtude da solicitação da baixa como daqueles que não exerciam o cargo de gerência (art. 9º, § 5º, LC 123/2006). Fica latente o caráter oneroso da alteração, configurando caso de responsabilização tributária pelo mero inadimplemento. Esta situação ocorre porque o pedido de baixa importa na responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores. Assim, a Lei desrespeita de forma clara os preceitos constitucionais anteriormente mencionados que tutelam o micro e pequeno empreendedor, bem como ofende a regra-matriz da responsabilidade tributária.

Ademais, a legislação fere diretamente a Súmula 430 do STJ (BRASIL, 2010) e também ofende o entendimento do Supremo Tribunal Federal. A jurisprudência é pacífica e assentou o entendimento de que os sócios não podem ser responsabilizados pela simples situação de não adimplemento de tributos. O julgamento do RE 562.276 demonstra a interpretação do STF em situação análoga a seu apreço e restou assim ementado

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF., ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que O legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores - de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos Obrigados, também. Ihes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os Obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) - pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a Contrário sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular a simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(STF - RE: 562.276 PR, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, Data de Julgamento: 03/11/2010)

No caso supra do julgamento sob o rito da repercussão geral, analisou-se a constitucionalidade do artigo 13, da Lei nº 8.620/1993, que atribui responsabilidade solidária aos sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada por débitos da Seguridade Social. O Ministro Relator adentra nas ponderações acerca das regras que ensejam a responsabilidade tributária e afirma que “jamais” pode um terceiro responder por obrigações tributárias “[...] automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador”. Exige-se que o responsável tributário guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, bem como tenha deixado de cumprir para com seus deveres perante o Fisco.

Neste seguimento, como rememora Sabbag (2016), a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN (BRASIL, 1966), procura responsabilizar de forma pessoal os diretores e sócios-gerentes que representam o contribuinte, excluindo a empresa, haja vista que foi vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados. Ou seja, a responsabilidade pela obrigação tributária ou seu inadimplemento exige um ilícito qualificado e que quem o praticou tenha poderes direção, gerência ou representação da pessoa jurídica, não podendo o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio ser capaz de ensejar tal responsabilização.

Ademais, o posicionamento exposto deixa claro que não pode o legislador vincular o patrimônio particular do sócio ao patrimônio da pessoa jurídica, haja vista que se trataria de imposição de “desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implicando em irrazoabilidade e inibição da iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição”, como destacado pelo STF (BRASIL, 1988) no RE nº 562.276.

Deixa claro, ainda, que eventuais hipóteses de responsabilização tributária criadas devem estar em consonância com a regra matriz de responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), com natureza de norma geral em matéria tributária e que exige, como visto nas análises anteriores, que para além do exercício de poderes de gerências (o que exclui de antemão a

possibilidade de responsabilização de sócios meramente cotistas), faz-se necessário a demonstração de excesso de poderes e infração à Lei do estatuto.

Em quais condutas previstas nas hipóteses da regra matriz tributária enquadrar-se-ia o ato correspondente à solicitação de baixa da pessoa jurídica? Em nenhuma, obviamente. Diante disso, dessume-se a inadequação da modificação legislativa em debate frente ao Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o que se alia factivamente aos demais argumentos expostos. Alinhado à esses fundamentos, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em seu turno, tem reconhecido a inaplicabilidade da responsabilização com base na LC nº 147/2014, conforme se afere, a título de exemplo, o seguinte precedente:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. MICROEMPRESA. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. DISTRATO SOCIAL ARTIGO 9º DA LC N.º 123/2006. EXTINÇÃO REGULAR DA PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS MICROS E PEQUENOS EMPRESÁRIOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN. SÚMULA 430 DO STJ. RECURSO DESPROVIDO.

- A extinção da microempresa ou da empresa de pequeno porte sem a quitação dos tributos devidos, destarte, é uma faculdade concedida aos sócios e administradores. No entanto, uma vez encerrada, com a existência de obrigações tributárias pendentes, é gerada a responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores (artigo 9º, caput e §5º, da LC n.º 123/2006, c.c. os artigos 124, inciso II, 128 e 134, inciso VII, do CTN). No caso dos autos, a devedora se enquadra no regime da microempresa e o seu distrato social foi realizado em 08.07.2010 (fls. 75/76), sob o regime anterior às alterações promovidas pela LC n.º 147/2014, o que em nada altera a responsabilidade solidária, que já era prevista no artigo 9º da LC nº 123/2006. Porém, ainda que a exequente fundamente o seu pedido de redirecionamento na solidariedade das pessoas físicas, certo é que deve ser corroborada pelas situações do aludido inciso III do artigo 135 do CTN. Nesse sentido: (AI 00215406520124030000, DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, TRF3 - SEXTA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:04/09/2015; AI 00306493520144030000, DESEMBARGADOR FEDERAL HÉLIO NOGUEIRA, TRF3 - PRIMEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/07/2015).

O distrato social não exime a devedora do cumprimento de seu dever legal de pagar o tributo devido, uma vez que, mesmo dissolvida, a obrigação subsiste e pode ser cobrada (artigos 1.033, 1.036, 1.102 e 1.103, do CC, 123 e 204 do CTN e 3º, parágrafo único, da LEF). Contudo, não foi comprovada pela exequente nenhuma causa estabelecida no artigo 135, inciso III, do CTN, para a responsabilização dos sócios gestores, que procederam ao encerramento de maneira regular e deram a devida publicidade a esse ato. Saliente-se que a diligência realizada por oficial de justiça, em 26.06.2014, na qual foi constatada que a devedora não se localizava mais em seu endereço é posterior ao registro do distrato na Junta Comercial e, assim, não tem o condão de presumir o encerramento ilícito da empresa executada. Por fim, saliente-se que o mero inadimplemento de tributo não é causa para o redirecionamento da execução fiscal, a teor da Súmula nº 430 do STJ: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente

e entendimento dessa Corte Superior no julgamento do Recurso Especial nº 1.101.728/SP, representativo de controvérsia.
- Agravo de instrumento desprovido.

O TRF da 3ª Região, portanto, parte do pressuposto da necessidade de preenchimento dos suportes fáticos previstos no art. 135, inc. III do CTN (BRASIL, 1966), para autorizar a responsabilização solidária prevista no art. 147/2014. Portanto, pode-se defender que a modificação inserida pela Lei Complementar nº 147/2014, no que pretendeu criar responsabilidade solidária a todos os sócios da empresa, em caso de baixa com débitos, não se coaduna com o entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da impossibilidade de responsabilização tributária das pessoas dos sócios pelo simples inadimplemento de obrigação tributária, mormente em se tratando de sócios meramente cotistas, sem poderes de mando, assim como fere o tratamento diferenciado previsto pela Constituição Federal à micro e pequena empresa, pois imputa ao aderente do Simples Nacional responsabilidade tributária mais gravosa.

Perante o Superior Tribunal de Justiça, por outro lado, não houve julgamento pelo Colegiado até a realização deste trabalho, mas pode se destacar decisão monocrática de Relatoria da Ministra Assusete Magalhães, no Resp nº 1.514.944/RS, interposto contra acórdão do TRF da 4ª Região a exemplo dos acima citados, que deu provimento ao recurso dos contribuintes para excluí-los do polo passivo da execução a qual tinham sido incluídos com base na LC nº 147/2014:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.514.944 - RS (2015/0019066-1)
RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES
RECORRENTE : ANTÔNIO AUGUSTO ZANIN VALENTINI
RECORRENTE : PAULO CESAR ZANIN
ADVOGADO : JULIANA DIAS SIMOES E OUTRO(S)
RECORRIDO : COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM
INTERES. : CETRO PARTICIPAÇÕES LTDA
DECISÃO

Trata-se de Recurso Especial, interposto por ANTÔNIO AUGUSTO ZANIN VALENTINI, por meio do qual se impugna acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. LEI COMPLEMENTAR N. 123/2006. FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO.

Segundo o art. 9º, § 5º, da LC 123/06, em se tratando de micro e pequena empresa, a solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidárias dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores (redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)." (fl. 329e)

No Recurso Especial (fls. 363/370e), manejado com base na alínea c do permissivo constitucional, alega-se dissenso pretoriano em relação à aplicação dos arts. 135 do CTN e 9º da LC 123/06.

Sustenta-se, em síntese, que somente com a prova da prática de ato com excesso de poder, contrário à lei ou ao contrato social da empresa seria possível avançar-se sobre o patrimônio pessoal do sócio-administrador, com o fito de satisfazer obrigação tributária pendente em nome da sociedade. Argumenta-se que seria incabível a responsabilização objetiva daquele, pelo simples fato da baixa do seu nome, ou da própria pessoa jurídica, dos registros constantes da Junta Comercial.

Contrarrazoado (fls. 379/381e), foi o Recurso Especial admitido (fls. 384e).

O presente recurso merece prosperar.

Uníssona a jurisprudência desta Corte no sentido de que a possibilidade de responsabilização pessoal do sócio-administrador pelas dívidas tributárias da microempresa está absolutamente condicionada à comprovação da ocorrência das hipóteses do art. 135 do CTN, sendo descabido cogitar de solidariedade automática.

Confira-se:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. LEI COMPLEMENTAR N. 123/2006. FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO. IMPOSSIBILIDADE. REPETITIVO. RESP 1.101.728/SP. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE IRREGULARIDADES. ART. 135 DO CTN. REEXAME. SÚMULA 7/STJ.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.101.728/SP, Min. Teori Albino Zavascki, na sessão do dia 11.3.2009, sob o regime do art. 543-C do CPC, firmou entendimento de que a simples falta do pagamento de tributo não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilidade subsidiária dos sócios. 2. O art. 9º da Lei Complementar n. 126/2006 requer a prática comprovada de irregularidades, apurada em processo administrativo ou judicial, para permitir o redirecionamento. 3. Somente as irregularidades constantes do art. 135 do CTN, quais sejam, prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, são aptas a permitir o redirecionamento do processo executivo aos sócios. 4. Permitir o redirecionamento do executivo fiscal no caso de microempresas e empresas de pequeno porte sem a aplicação do normativo tributário é deturpar a intensão insculpida na Lei Complementar n. 123/2006: fomentar e favorecer as empresas inseridas neste contexto 5. In casu, o Tribunal de origem entendeu que não houve a comprovação da prática de nenhum dos atos constantes do art. 135 do CTN. Infirmar entendimento encontra óbice na Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido." (STJ, AgRg no AREsp 504349/RS, Relator Min. HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 13.06.2014)

"PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA MERO SÓCIO QUOTISTA. IMPOSSIBILIDADE. 1. Esta Turma, por ocasião do julgamento do AgRg no REsp 1.122.807/PR (Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 23.4.2010), deixou consignado, preliminarmente, que, com o advento da Lei Complementar 128/2008, o artigo 78 da Lei Complementar 123/2006 foi revogado e seu conteúdo normativo passou a inserir-se no art. 9º. No retromencionado precedente, ficou decidido que o art. 9º da Lei Complementar 123/2006 requer a prática comprovada de irregularidades, apurada em processo administrativo ou judicial, para permitir o redirecionamento. Somente as irregularidades constantes do art. 135 do CTN, quais sejam, prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, são aptas a permitir o redirecionamento do processo executivo aos sócios. Permitir o redirecionamento do executivo fiscal no caso de microempresas e empresas de pequeno porte sem a aplicação do normativo tributário é deturpar a intensão insculpida na Lei Complementar 123/2006: fomentar e favorecer as empresas inseridas neste contexto. Nesse sentido é que a Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, submetido ao regime dos recursos repetitivos, reiterou o entendimento já sedimentado nesta Corte, no sentido que "a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios,

prevista no art. 135 do CTN". 2. Recurso especial não provido." (STJ, REsp 1216098/SC, Relator Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 31.05.2011)

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Especial, com fundamento no art. 557, 1º-A, do CPC, de modo a excluir o ora recorrente do polo passivo da Execução Fiscal.

Brasília (DF), 18 de março de 2015.

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES

Relatora

(Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, 07/04/2015) (grifo nosso)

A decisão monocrática acima transcrita veio a transitar em julgado em 01/09/2015, não tendo sido objeto de recurso pela parte interessada, que no caso, era a Comissão de Valores Mobiliários. Afora o caso acima, há apenas uma decisão do STJ proferida pelo Ministro Mauro Campbell Marques que deu provimento ao Recurso Especial nº 1.131.531 da Fazenda Nacional, interposto contra acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região nos moldes do precedente acima colacionado, para fins de anular o acórdão recorrido e determinar a análise expressa do art. 9º, § 5º da LC nº 123/2006, na redação dada pela LC nº 147/2014, ou seja, não analisou o mérito.

Desta maneira, embora inúmeros argumentos pela inconstitucionalidade e ilegalidade na norma em discussão, os quais embasam a hipótese para o problema posto na pesquisa, é preciso levar em consideração que a questão está longe de ser definida pelo Poder Judiciário, haja vista que ainda sequer há julgamento por uma das Turmas da Primeira Seção do STJ, responsável por questões de Direito Público, sobre o assunto. Também é possível se cogitar a análise do Supremo Tribunal Federal a respeito, a exemplo do que já ocorrera em relação ao art. 13 da Lei nº 8.620/1993. No entanto, espera-se que a jurisprudência se mantenha, em relação a malfadada modificação legislativa analisada, em compasso com os entendimentos já exarados sobre responsabilidade tributária, mormente em relação aos sócios sem poderes de gerências.

5 CONCLUSÃO

Ao analisar no primeiro capítulo a história das Sociedades limitadas é possível vislumbrar que a limitação da responsabilidade dos sócios sempre foi uma grande preocupação para os empreendedores, pois sem ela não seria possível determinar até onde se estende o direito de persecução patrimonial dos credores. Dessa forma, observou-se que um dos fatores fundamentais para sua vasta utilização no meio empresarial é a garantia da segurança e da clara separação do patrimônio individual dos sócios e dos gerentes do patrimônio da empresa. Por esse diapasão, para efetivar a desejada limitação de responsabilidade, constatou-se que os sócios tem a obrigação de integralizar o capital social que se comprometeram no momento do ato constitutivo da empresa. Assim que perfectibilizado o contrato, o mesmo deve ser levado ao Registro Público competente para que a seja arquivado e adquira a personalidade jurídica.

Ao adquirir personalidade jurídica, evidenciou-se que a sociedade passa a ser um ente personalizado com autonomia para ser titular de direitos e contrair ou ser responsabilizado por obrigações relacionadas ao exercício da atividade empresarial. A personalização objetiva a consagração do princípio da autonomia patrimonial, ou seja, ao se tornar um cerne de imputação de direito e deveres, constitui instrumento legítimo de destaque patrimonial para execução de certos fins econômicos, acionando os sócios para responderem somente em casos restritos.

Desta forma, a partir da formalização da empresa, os sócios não podem mais ser responsabilizados pelas obrigações da sociedade, pois ao cumprirem com as obrigações do ato constitutivo, a limitação passa a ser válida e oponível a terceiros. Contudo, com o condão de coibir práticas abusivas e fraudulentas e em caráter excepcional, a proteção da autonomia patrimonial concedida pode ser superada através da desconsideração da personalidade jurídica quando constatado que o instituto foi utilizado de forma dolosa, imprudente ou negligente.

Neste estudo, resta claro que quando a sociedade limitada é operada dentro dos parâmetros legais tende a garantir a proteção de seus sócios e gerentes, bem

como, através da personalidade, realiza a autonomia patrimonial. Ao mesmo tempo em que serve aos interesses dos sócios, ao dar início suas operações, a empresa passa a fazer parte do sistema tributário, tendo de cumprir com obrigações perante o Fisco.

No segundo capítulo do desenvolvimento, a pesquisa se ocupou de tratar das obrigações tributárias e apresentar a sociedade limitada como sujeito passivo que passa a ocupar a posição de contribuinte perante o sujeito ativo, qual seja, o órgão fazendário. Igualmente se identificou a figura do responsável tributário, considerada uma terceira pessoa estranha ao binômio Fisco-contribuinte, que pode ser chamada a responder pelas obrigações inadimplidas do contribuinte na forma solidária ou subsidiária.

Ao adentrar no terceiro capítulo, abordou-se a figura do terceiro como responsável tributário, previsto nos arts. 134 e 135 do CTN, bem como esclareceu que o legislador buscou atender aos princípios da racionalização e da efetividade da tributação, criando um arcabouço normativo no sentido de atingir a máxima efetividade na cobrança dos créditos tributários. Ainda que o legislador possa afastar o verdadeiro contribuinte, o terceiro responsável não pode ser qualquer pessoa, haja vista que deve necessariamente estar vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação que deixou de ser cumprida.

Através da jurisprudência colacionada, entende-se que atualmente os tribunais superiores adotam pacificamente o posicionamento de que a responsabilidade tributária de terceiros se origina essencialmente nas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos. Neste sentido, a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, III do CTN que recai sobre os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – pessoas dotadas de poder de mando e condução da administração da empresa –, prescinde de conduta dolosa.

Ademais, o estudo demonstrou que a responsabilidade pessoal dos sócios e administradores também pode se originar da dissolução irregular da empresa, que ocorre quando a sociedade deixa de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes. A Súmula 435 do STJ, expõe que este tribunal entende que a situação exposta configura uma violação à Lei, bem como cuida-se da presunção *iuris tantum*, ou seja, independe de comprovação da atuação dolosa, mas se permite o contraditório. Além das ponderações já mencionadas, a

Súmula 430 do STJ reforça que o sócio, sócio-gerente ou administrador não podem ser perseguidos a esmo pelo Fisco. Portanto, a inteligência sumular, em consonância com a farta doutrina, não deixa dúvidas de que o mero inadimplemento não configura infração do art. 135, III, do CTN, pois esse crédito não resulta de infração legal, contratual ou estatutária, nem ato praticado com excesso de poderes.

Todavia, com o advento da Lei Complementar nº 147/2014, que incluiu o art. 9º, § 5º na Lei Complementar nº 123/2006 (Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte), houve a instituição de hipótese de responsabilização tributária solidária dos sócios e dos administradores no momento da baixa das microempresas e de empresas de pequeno porte. A modificação, além de ferir o entendimento doutrinário e jurisprudencial majoritário sobre a responsabilidade tributária, ofende os ditames constitucionais – arts. 146, 170, e 179 da Carta Magna – que orientam o dever do Estado legislar de forma a beneficiar e a favorecer os empresários que aderiram ao Programa.

Demonstrou-se que a manutenção da norma na forma como se encontra implica na desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, pois o legislador vincula o patrimônio particular do sócio ao patrimônio da pessoa jurídica. Destarte, não pode um terceiro responder por obrigações tributárias automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador, eis que a responsabilidade pela obrigação tributária ou seu inadimplemento exige um ilícito qualificado e que a pessoa tenha poderes de direção, gerência ou representação da pessoa jurídica por força do art. 135, III do CTN.

Portanto, as alterações apresentadas pela Lei Complementar nº 147/2014 estão em desacordo com o entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da regra matriz de responsabilidade tributária, bem como da impossibilidade de responsabilização tributária solidárias das pessoas dos sócios (cotistas e administradores) pelo simples inadimplemento de obrigação tributária. Ademais, evidencia-se que fere o tratamento diferenciado previsto pela Constituição Federal às micro e pequenas empresas, tendo em conta que imputa ao aderente do Simples Nacional que realiza a baixa da empresa, responsabilidade tributária mais gravosa do que ao que habitualmente se tem àqueles que não integram o referido Programa.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.276 Relator Ministra Ellen Gracie. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 30 out. 2017.

_____.Supremo Tribunal Federal - Recurso Extraordinário nº 562.276 Relator: Ministra Ellen Gracie. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 30 out. 2017.

_____.Superior Tribunal De Justiça. Recurso Especial nº 203.878/RJ. Relator: Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ 21/06/1999. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 out. 2017.

_____.Superior Tribunal De Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento: Nº 457.190 - RS 2002/0074299-4, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJe 21/08/2002. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 out. de 2017.

_____.Superior Tribunal De Justiça - Recurso Especial: Nº 7745 - SP, Relator: Ministro Ilmar Galvao, Segunda Turma, DJ 29/04/1991. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 out. de 2017.

_____.Superior Tribunal De Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial: Nº 716.412 - PR, Relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, DJe 22/09/2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 out. 2017.

_____.Superior Tribunal De Justiça. Recurso Especial: Nº 1.017.732 - RS, Relator: Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 07/04/2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 out. 2017.

_____.Superior Tribunal De Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial: Nº 277.557 - RS, Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 18/09/2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 out. 2017.

_____.Tribunal Regional Federal da 4ª Região, AC 5009450-73.2014.404.7102, Primeira Turma, Relator Amaury Chaves de Athayde, juntado aos autos em 28/10/2016.

_____.Tribunal Regional Federal da 4ª Região 5018515-87.2016.404.0000, Primeira Turma, Relator Amaury Chaves de Athayde, juntado aos autos em 29/07/2016.

_____.Tribunal Regional Federal da 4ª Região 5003076-36.2016.404.0000, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, juntado aos autos em 31/03/2016

_____.Tribunal Regional Federal da 3ª Região, QUARTA TURMA, Agravo de Instrumento nº 590.597 - 0020137-22.2016.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal Andre Nabarrete, julgado em 21/06/2017, e-DJF3 Judicial 1 DATA:19/07/2017.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 dez. 2006.

_____. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Código de Defesa do Consumidor. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 set. 1990.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil Brasileiro. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 jan. 2002.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Sociedades por Ações. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 dez. 1976.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 out. 1966.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CHEMIN, Beatris F. **Manual da Univates para trabalhos acadêmicos: planejamento, elaboração e apresentação**. 3. ed. Lajeado: Univates, 2015. E-book. Disponível em: <<http://www.univates.br/biblioteca>>. Acesso em: 07 nov. 2017.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 13. ed., vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro: comentários à constituição e ao Código Tributário nacional, artigo por artigo**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas: de acordo com o Código Civil de 2002**. São Paulo: Atlas, 2003.

GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa : comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil**. 2. ed. rev. atual. Ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LEMONS JUNIOR, Eloy Pereira. **Empresa e função social**. Curitiba: Juruá Editora: 2009

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MAMEDE, Gladston. **Manual de direito empresarial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____, Gladston. **Direito empresarial brasileiro: direito societário - sociedades simples e empresárias**. 5. ed., vol. 2. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Salvador. Editora Juspodivm: 2015.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito comercial e de empresa**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

NUNES, Cláudia Ribeiro Pereira; GATTO, Manuela. A interpretação à luz da sua função social visando construir um conceito jurídico de empresa. **AREL FAAR Ariquemes**, RO, v. 3, n. 3, set., 2015, p. 6-35. Disponível em: <www.faar.edu.br/portal/revistas/ojs/index.php/arel-faar/article/download/165/142>. Acesso em: jul. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição, código tributário e lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 5. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

_____, Leandro. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 3. ed., vol. 1. São Paulo: Atlas, 2011.

YAMAO, Celina. Simples Nacional: um meio para o cumprimento da função social da empresa. **Administração de Empresas em Revista**, Vol. 16, nº. 17, Curitiba, 2017, p. 89-114. Disponível em: <revista.unicuritiba.edu.br/index.php/admrevista/article/download/2197/1375>. Acesso em: jul. 2017.

<http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Se%C3%A7%C3%A3o-decidir%C3%A1-sobre-redirecionamento-de-execu%C3%A7%C3%A3o-em-caso-de-dissolu%C3%A7%C3%A3o-irregular-de-sociedade>. Acesso em: 30 out. 2017.



UNIVATES

R. Avelino Tallini, 171 | Bairro Universitário | Lajeado | RS | Brasil
CEP 95900.000 | Cx. Postal 155 | Fone: (51) 3714.7000
www.univates.br | 0800 7 07 08 09